



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada

Actualizada

Del 2 de enero al 30 de diciembre de 2016

¡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
Marleny Maria Monsalve Vasquez.

SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Jorge de Jesus Varela Urrego

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Miryam Marleny Hincapié Castrillón

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
Yimmy Alexander Bueno Juez
Jaime Eduardo Hernandez Gil
Gloria Alcira Garzón Galán
Yimmy Alexander Bueno Juez
Jaime Eduardo Hernandez Gil



GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz – Coordinador
Oliva Barrios Agudelo
Durlandy Andrés Cubillos Márquez
Dora Alicia Donato Montañez
Elizabeth Muñoz Hernández
María Daneris Taborda Zapata
Cielo Maria Pérez Flórido
Jorge Castañeda Monroy
Pedro Andrés Bohorquez Pulido
Diana Carolina Monroy Ariza
Cindy Lorena Casallas Pulido
Daniela Perdomo Valencia

Publicación

17 de marzo de 2107

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 que las entidades sujetas de regulación por parte de la CGN apliquen en debida forma la normatividad expedida.

En el presente documento se compilan los diferentes conceptos expedidos por la Contaduría General de la Nación – CGN durante el año 2016, mediante los cuales se interpreta el Régimen de Contabilidad Pública de cara a los casos particulares planteados en las consultas elevadas a esta entidad, con el propósito que se convierta en una 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.

Los pronunciamientos emitidos abarcan tanto la regulación contable precedente a la nueva regulación emitida, vigente hasta el año 2017, como los marcos normativos expedidos mediante las Resoluciones 743 de 2013 para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público, 414 de 2014 para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores o que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y 533 de 2015 para Entidades de Gobierno.

Cordialmente,

PEDRO LUIS BOHORQUEZ RAMIREZ

Contador General de la Nación.



INTRODUCCIÓN	¡Error! Marcador no definido.
1 MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.....	17
1.1 EFECTIVO	17
1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	99
1.3 RENTAS POR COBRAR.....	122
1.4 DEUDORES.....	147
1.5 INVENTARIOS.....	388
1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	411
1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES	684
1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.....	706
1.9 OTROS ACTIVOS.....	706
1.10 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	796
1.11 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL.....	796
1.12 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS	808
1.13 CUENTAS POR PAGAR.....	816
1.14 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL	901
1.15 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS	911
1.16 PASIVOS ESTIMADOS.....	914
1.17 OTROS PASIVOS.....	953
1.18 HACIENDA PÚBLICA.....	972
1.19 PATRIMONIO INSTITUCIONAL	980
1.20 INGRESOS FISCALES.....	986
1.21 INGRESOS -VENTA DE BIENES	996
1.22 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS	996
1.23 INGRESOS- TRANSFERENCIAS.....	997
1.24 INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES	1001
1.25 INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1001
1.26 OTROS INGRESOS	1001

1.27	AJUSTES POR INFLACIÓN.....	1034
1.28	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	1034
1.29	GASTOS DE OPERACIÓN	1053
1.30	GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.....	1059
1.31	GASTOS- TRANSFERENCIAS	1062
1.32	GASTOS PÚBLICO SOCIAL	1077
1.33	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1086
1.34	OTROS GASTOS.....	1095
1.35	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1106
1.36	COSTO DE VENTA DE BIENES.....	1106
1.37	COSTO DE VENTA DE SERVICIOS	1106
1.38	COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS	1106
1.39	COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES	1107
1.40	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS	1111
1.41	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD	1117
1.42	COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE	1117
1.43	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS	1117
1.44	COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.....	1117
1.45	COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS.....	1117
1.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES	1117
1.47	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	1120
1.48	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	1130
1.49	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)	1138
1.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES	1142
1.51	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	1142
1.52	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	1142
1.53	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA (DB).....	1143
1.54	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	1147
1.55	CONCEPTOS MODIFICADOS	1282

2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	1284
2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	1284
2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1284
2.3 CUENTAS POR COBRAR	1287
2.4 PRESTAMOS POR COBRAR	1290
2.5 INVENTARIOS.....	1290
2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	1290
2.7 OTROS ACTIVOS.....	1290
2.8 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	1290
2.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	1290
2.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	1290
2.11 CUENTAS POR PAGAR.....	1290
2.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1291
2.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS	1291
2.14 PROVISIONES.....	1291
2.15 OTROS PASIVOS.....	1291
2.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	1291
2.17 INGRESOS FISCALES.....	1295
2.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES	1295
2.19 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS	1295
2.20 INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1295
2.21 INGRESOS-POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	1295
2.22 OTROS INGRESOS	1295
2.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	1296
2.24 GASTOS DE VENTAS.....	1296
2.25 GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	1296
2.26 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1296

2.27	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	1296
2.28	OTROS GASTOS.....	1296
2.29	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1296
2.30	COSTO DE VENTAS DE BIENES	1296
2.31	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	1296
2.32	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES.....	1296
2.33	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	1297
2.34	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	1297
2.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS	1297
2.36	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES.....	1297
2.37	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	1297
2.38	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	1297
2.39	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES	1297
2.40	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	1297
2.41	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	1297
2.42	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	1297
2.43	CONCEPTOS MODIFICADOS	1308
3	MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO.....	1310
3.1.	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO	1310
3.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1334
3.3	CUENTAS POR COBRAR	1346
3.4	PRESTAMOS POR COBRAR	1421
3.5	INVENTARIOS.....	1425
3.6	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.....	1430
3.7	OTROS ACTIVOS.....	1510
3.8	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	1545
3.9	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	1545
3.10	PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	1545

3.11	CUENTAS POR PAGAR.....	1548
3.12	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1599
3.13	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS	1611
3.14	PROVISIONES.....	1611
3.15	OTROS PASIVOS.....	1626
3.16	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	1628
3.17	INGRESOS FISCALES.....	1653
3.18	INGRESOS-VENTA DE BIENES	1653
3.19	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS	1653
3.20	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	1653
3.21	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1692
3.22	OTROS INGRESOS	1693
3.23	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	1693
3.24	GASTOS DE VENTAS.....	1693
3.24.1	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	1693
3.25	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1693
3.26	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	1696
3.27	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1696
3.28	OTROS GASTOS.....	1696
3.29	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1704
3.30	COSTO DE VENTAS DE BIENES	1704
3.31	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	1704
3.32	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES.....	1704
3.33	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD	1704
3.34	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	1704
3.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	1704
3.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS HOTELEROS	1704
3.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS	1705

3.38	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES.....	1705
3.39	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	1707
3.40	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	1707
3.41	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES	1707
3.42	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	1707
3.43	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	1707
3.44	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA	1708
3.45	CONCEPTOS MODIFICADOS	1804
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	1806
4.1	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO	1806
4.2	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1806
4.3	CUENTAS POR COBRAR	1806
4.4	INVENTARIOS.....	1806
4.5	PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.....	1806
4.6	OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.....	1806
4.7	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	1806
4.8	PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	1806
4.9	CUENTAS POR PAGAR.....	1806
4.10	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1807
4.11	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS	1807
4.12	PROVISIONES.....	1807
4.13	OTROS PASIVOS.....	1807
4.14	PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.....	1807
4.15	INGRESOS FISCALES.....	1807
4.16	INGRESOS-VENTA DE BIENES	1807
4.17	INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS	1807
4.18	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	1807
4.19	INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	1807

4.20	OTROS INGRESOS	1807
4.21	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	1808
4.22	GASTOS DE OPERACIÓN	1808
4.23	GASTOS DE VENTAS.....	1808
4.24	GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	1808
4.25	GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1808
4.26	GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	1808
4.27	GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1808
4.28	OTROS GASTOS.....	1808
4.29	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1808
4.30	COSTO DE VENTAS DE BIENES	1808
4.31	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	1809
4.32	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES.....	1809
4.33	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD	1809
4.34	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE.....	1809
4.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS.....	1809
4.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS HOTELEROS	1809
4.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS	1809
4.38	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES.....	1809
4.39	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES.....	1809
4.40	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	1809
4.41	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES	1810
4.42	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	1810
4.43	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	1810
4.44	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECIFICA	1810
4.45	CONCEPTOS MODIFICADOS	1811
5.	MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO.....	1813
5.1.	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO	1813

5.2.	INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	1818
5.3.	CUENTAS POR COBRAR	1842
5.4.	PRÉSTAMOS POR COBRAR	1926
5.5.	INVENTARIOS.....	1943
5.6.	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.....	1989
5.7.	BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES	2237
5.8.	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.....	2260
5.9.	OTROS ACTIVOS.....	2260
5.10.	EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	2327
5.11.	PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	2327
5.12.	CUENTAS POR PAGAR.....	2336
5.13.	BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	2367
5.14.	OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS	2395
5.15.	PROVISIONES.....	2395
5.16.	OTROS PASIVOS.....	2395
5.17.	PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO	2413
5.18.	INGRESOS FISCALES.....	2413
5.19.	INGRESOS-VENTA DE BIENES	2414
5.20.	INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS	2414
5.21.	INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	2414
5.22.	INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	2430
5.23.	OTROS INGRESOS	2430
5.24.	GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN	2433
5.25.	GASTOS DE OPERACIÓN	2440
5.26.	GASTOS DE VENTAS.....	2440
5.27.	GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	2440
5.28.	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....	2441
5.29.	GASTO PÚBLICO SOCIAL.....	2453
5.30.	GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	2462

5.31. GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	2462
5.32. OTROS GASTOS.....	2462
5.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	2462
5.34. COSTOS DE VENTAS.....	2462
5.35. COSTO DE VENTAS DE BIENES	2463
5.36. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS.....	2463
5.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES	2463
5.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS EDUCATIVOS.....	2463
5.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD	2463
5.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE	2463
5.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS	2463
5.42. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.....	2463
5.43. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -OTROS SERVICIOS	2464
5.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES.....	2465
5.45. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES	2468
5.46. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL.....	2468
5.47. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS POR CONTRA.....	2468
5.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES	2468
5.49. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES	2468
5.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL.....	2468
5.51. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA	2469
5.52. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA	2469
5.53. CONCEPTOS MODIFICADOS	2566

INTRODUCCIÓN

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

Los conceptos que conforman 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, Tema y Subtema) y que permiten determinar el contexto normativo 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.

Marco Normativo

Indica el marco normativo que hace parte del R.C.P. al que pertenece la entidad o sobre el cual se fundamenta conceptual o procedimentalmente la solución al problema consultado. 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 y 355 de 2007 que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “Modernización de la regulación contable pública en Colombia”, y que en el año 2016 subsiste para las entidades de Gobierno y las Empresas que hacen parte del Sistema de Seguridad Social en Salud que se acogieron a la opción otorgada mediante la Resolución 663 de 2015.

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en aplicación de la Resolución N° 533 de octubre de 2015, que define el Marco Contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con el cronograma que para tal efecto contempló la Resolución No. 693 de diciembre 6 de 2016.

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 ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013 y demás normas que lo modifiquen o complementen y que sean emitidas o 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. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014 y demás normas que la modifiquen o complementen, expedidas 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 – Decreto 3022 de 2013. Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el parágrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, expedida por la C.G.N.

Entidades Gobierno. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y demás normas que la modifiquen o complementen.

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.

LOS ANTECEDENTES.

Constituyen la especificación de una pregunta o del problema que plantea un consultante.

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 relacionen 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 procedimiento contable a seguir frente a la problemática planteada en los antecedentes, y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables o señala el límite de las competencias de la CGN.

Capítulo 1

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente



1 MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

1.1 EFECTIVO

CONCEPTO No. 20162000004871 DEL 03-03-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1 TEMA	Efectivo Deudores Otros pasivos Cuentas de orden de control
SUBTEMA	Tratamiento contable de valores recaudados por la Agencia Nacional de Minería que no están identificados y son transferidos al Sistema General de Regalías SRG.

Doctor

WILLIAM MORA HERRERA

Contador Sistema General de Regalías-SGR

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500004252 en formula la siguiente consulta:

“La ANM para efectos de recaudo de regalías opera bajo el sistema de autoliquidación, lo que implica que recibe los recursos y después realiza un proceso de identificación del tercero que consigna, periodo de la explotación, mineral, área geográfica de la explotación, recurso explotado entre otras, para definir la procedencia y destinación de los recursos.

El tiempo que transcurre desde el momento de la consignación a la cuenta bancaria de la ANM y la plena identificación puede tardar hasta varios meses, por lo cual estos recursos permanecen en las cuentas bancarias de la ANM o invertidos en TES.

En el mes de diciembre de 2015 parte de esos recursos sin identificar que la ANM tenía invertidos en TES, fueron consignados a la cuenta única del SGR, con la aclaración que no se pueden distribuir hasta tanto estén identificados ya que se pueden presentar las siguientes situaciones:

- Pertenecen al régimen anterior por lo cual no se deben distribuir conforme a lo establecido en el régimen actual.
- Corresponden a recursos propios de la ANM.

En atención a lo anterior solicito su concepto de las cuentas contables que se deben afectar en el registro de estas operaciones en el Sistema General de Regalías y la Agencia Nacional de Minería, especialmente los siguientes conceptos:

- Valores recaudados por la ANM que no están identificados.
- Valores no identificados por la ANM transferidos al SGR.”

De otra parte, mediante comunicación telefónica con el doctor William Mora, informa que recibió de la Agencia Nacional de Minería-AMN, información sobre los registros contables que la ANM efectuó con ocasión de la entrega de los TES, señalando que en razón a que los recursos estaban invertidos en TES, estos títulos fueron entregados a la Dirección del Tesoro Nacional, quien consignó el valor de los mismos en la cuenta única nacional del SGR. La ANM canceló las subcuentas donde tenía reconocido los TES registrando en su defecto un recurso entregado en Administración a la Dirección del Tesoro, registros sobre los cuales la ANM tiene la incertidumbre que sean los adecuados.

En los siguientes términos se atiende la consulta:

CONSIDERACIONES

Los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías, señala:

- LIQUIDACIÓN DE LAS REGALÍAS

Con el acto administrativo en el que se liquiden las regalías, expedido por la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH o la Agencia Nacional de Minería-ANM, deben efectuarse los siguientes registros contables.

1.1 Registros contables en la ANH y la ANM

La entidad que expida el acto administrativo de liquidación de las regalías debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR y acredita la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

a. Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con la información que suministren la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería sobre la liquidación de las regalías, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público -MHCP reconoce los derechos por este concepto en la contabilidad del Sistema General de Regalías mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1405-REGALÍAS y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4111-REGALÍAS.

“2. RECAUDO DE LAS REGALÍAS

Con el recaudo de las regalías deben efectuarse los siguientes registros contables:

2.1 Recaudo en efectivo

Con el recaudo en efectivo de las regalías, la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH y la Agencia Nacional de Minería-ANM debitan la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO y acreditan la subcuenta 290501-Regalías, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Adicionalmente, disminuyen las cuentas de orden deudoras de control debitando la subcuenta 891527-Regalías por recaudar, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR.

Si durante el tiempo que permanecen los recursos en poder de las agencias se generan rendimientos, la respectiva agencia debita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11- EFECTIVO y acredita la subcuenta 290501-Regalías, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

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:

- El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.
- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.
- Los valores trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio del período contable.
- El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.
- El valor de los recaudos en la DGCPTN que al final del período contable no han sido reclasificados.
- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

Esta cuenta contiene las subcuentas 290501-Regalías y 290580-Recaudos por clasificar

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente, para cada uno de los interrogantes planteados en la comunicación:

- **Valores recaudados por la ANM que no están identificados.**

De conformidad con la normativa contable pública, el recaudo de los recursos provenientes de regalías, se reconocen por parte de las Agencias mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO, con crédito a la subcuenta 290501-Regalías, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual se cancela con la transferencia de los recursos al Sistema General de Regalías-SGR.

Por lo tanto, en el evento en que valores carecen de identificación del tercero que consigna, del periodo de la explotación, tipo de mineral, área geográfica de la explotación, recurso explotado o cualquier otra variable necesaria para su adecuado reconocimiento contable por parte del SGR, razón por la cual las entidades involucradas acuerdan que la transferencia solo se efectuó una vez se culmine el proceso de análisis e identificación, estas partidas deben

permanecer registradas en la contabilidad de la Agencia Nacional de Minería-ANM en la subcuenta 290501-Regalías de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto se adelanten todas gestiones administrativas necesarias para lograr la depuración y efectuar la transferencia al propietario de los mismos, en los términos definidos por las dos entidades, situación debe ser explicada en las notas a los Estados financieros.

Ahora, si las entidades definen que los valores recaudados por la ANM, deben ser girados al SGR aunque no se haya efectuado la debida identificación, la ANM, deberá cancelar mediante un débito la subcuenta 290501-Regalías de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor de la transferencia. En este caso registrará en cuentas de orden el valor transferido con el objetivo de controlar el proceso de identificación sobre el origen y periodo de estos recursos e informar al SGR para los registros que le competen. Para el efecto utilizará la subcuenta 839090 Otras cuentas deudoras de control de la cuenta - 8390 OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, las cuales se cancelarán en la medida que avance el proceso de identificación y se informe al SGR. Esta situación debe revelarla en notas a los estados financieros.

Si en el proceso de identificación se encuentra que de los recursos girados al SGR, hay algunos que pertenecen al régimen anterior o corresponden a recursos propios de la ANM, debe reconocer una cuenta por cobrar al SGR, en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta que corresponda, del activo, del pasivo o del ingreso dependiendo el origen de los recursos y el dueño de los mismos.

- **Valores transferidos al SGR si haber sido identificados por la ANM**

En relación con valores que ya fueron transferidos al SGR sin su debida identificación por parte de la ANM, estos deben ser contabilizados por el SGR en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto la ANM suministre la información completa, momento en el cual debe efectuarse la reclasificación que corresponda, dependiendo de las siguientes alternativas:

- Si previamente el SGR efectuó el reconocimiento del derecho y del ingreso sobre estos valores, se debita la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito la subcuenta que corresponda de la cuenta 1405-REGALÍAS, y en el caso de que el SGR no haya efectuado la causación del derecho y del ingreso, reconoce este hecho con un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4111-REGALÍAS.

- Los recursos que pertenezcan al régimen anterior o a recursos propios de la ANM y que por lo tanto deben ser reintegrados a la ANM de acuerdo con la información suministrada

por esta entidad, los reconoce el SGR mediante un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acredita la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, la cual cancela con el giro a la ANM.

Ahora bien, con respecto a los registros que la ANM debe realizar con ocasión de la entrega de los TES a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional-DGCPT, procede un crédito en la subcuenta y cuenta de inversiones, donde se encuentran reconocidos los TES, con débito a la subcuenta 290501-Regalías de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Simultáneamente registrará el valor transferido en cuentas de orden las cuales cancelará en la medida que se avance en los procesos de identificación, como se señala en el primer numeral de estas conclusiones. En consecuencia, no es viable que reconozca un recurso entregado en administración al cancelar la inversión, por cuanto el Tesoro al recibir los títulos, transfiere el valor de los mismos a su propietario, es decir al SGR y la ANM salda con esta transacción, su obligación con el SGR.

CONCEPTO No. 20162000010441 DE 08-04-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1 TEMA	Efectivo Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros que previenen de los recursos administrados por Metroplús S.A. a nombre de las entidades territoriales.

MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
2 TEMA	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros que previenen de los recursos administrados por Metroplús S.A. a nombre de las entidades territoriales.

	Tratamiento contable de las subvenciones que provienen de las entidades territoriales.
--	----------------------------------------------------------------------------------------

Doctora:

ADRIANA MARÍA PALÁU ÁNGEL

Metroplús S.A.

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES:

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-000468-2 del 8 de enero de 2016, en la cual manifiesta:

“(…)

En virtud de las competencias jurídicas que le asisten a la entidad que usted representa me permito formular las siguientes consultas, previa contextualización de Metroplús S.A. como entidad gestora del sistema de transporte masivo del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, así:

1. Contexto jurídico y objeto social de Metroplús S.A.

Según escritura de constitución No. 352 de febrero 21 de 2005, ‘Metroplús S.A, es una sociedad por acciones de orden Municipal constituida entre entidades públicas, circunscrita a los Municipios del Valle de Aburrá y adscrita al Municipio de Medellín, regida en lo pertinente por las disposiciones legales aplicables a las empresas industriales y comerciales del estado, y en lo particular a lo previsto en el artículo 85 y siguientes de la Ley 489 de 1998 y sus decretos reglamentarios, y las normas que la modifiquen, sustituyan o adicionen’. Además, se formó bajo las condiciones y requisitos que contempla la Ley 310 de 1996 en el siguiente artículo:

Artículo 2°. - 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, con un mínimo del 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se constituyan una sociedad por acciones que será la titular de este tipo de sistema de transporte, en caso de hacerse un aporte de capital.
- Que el proyecto respectivo tenga concepto previo del Conpes mediante un estudio de factibilidad y rentabilidad, técnico-económico, socio-ambiental y físico-espacial, que

defina claramente tanto la estrategia como el Sistema Integral de Transporte Masivo propuesto, así como el cronograma y los organismos de ejecución.

- Que el Plan Integral de Transporte Masivo propuesto, sea coherente con el respectivo Plan Integral de Desarrollo Urbano, según lo dispuesto en la Ley 9 de 1989, o normas que lo modifiquen o sustituyan.
- Que el proyecto propuesto esté debidamente registrado en el Banco de Proyectos de Inversión Nacional y cumpla los requisitos establecidos por el Decreto 841 de 1990 y demás disposiciones vigentes sobre la materia.
- Que esté formalmente constituida una autoridad Única de Transporte para la administración del Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros propuesto.
- Que el proyecto del Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros este incluido en el Plan Nacional de Desarrollo.

Esta entidad fue constituida para construir la infraestructura y operar el Sistema integrado de Transporte Masivo del Valle de Aburrá mediante el convenio de cofinanciación suscrito entre la nación y los municipios de Medellín, Envigado e Itagüí.

En concordancia con lo anterior, Metroplús, S.A como Ente Gestor del Proyecto de Transporte Masivo, realiza convenios interadministrativos con los Entes Territoriales (Municipios de Medellín, Envigado e Itagüí), por lo cual administra los recursos provenientes de dichos convenios. La inversión de los recursos genera rendimientos financieros, que son recibidos por Metroplús para ser reintegrados a los Entes Territoriales.

2. Consulta sobre el tratamiento de los rendimientos financieros.

Actualmente Metroplús S.A., atendiendo a lo establecido en la dinámica del Catálogo General de Cuentas, registra los mencionados rendimientos financieros, en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros-rendimientos financieros.

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública, en el título III, capítulo II, numeral 11 establece la forma de reconocer y revelar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades públicas, teniendo en cuenta que la cuantía de 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.

Para el caso de la cuantía presentada por Metroplús S.A. en los estados financieros, en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros-rendimientos financieros, ésta supera el 5% del total de la cuenta.

Con base en todo lo expuesto y en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en el título III, capítulo II, numeral 11, cordialmente solicitamos evaluar la pertinencia de crear una subcuenta destinada para el registro contable de los rendimientos financieros que Metroplús S.A recibe para ser reintegrados a los Entes Territoriales beneficiarios de dicho ingreso.

En el contexto del nuevo marco normativo de que trata la Resolución 414 de 2014 aplicable a esta empresa, lo propio ocurrirá con la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, que sería la subcuenta a aplicar para el hecho económico en referencia.

Ó indicarnos en qué otra cuenta de las que ya existen en el Catálogo General de Cuentas se puede registrar los rendimientos financieros objeto de esta consulta, de tal manera que no se presenten las dificultades en relación con el tema de la cuantía máxima para las subcuentas denominadas ‘otros’, teniendo presente que en la actualidad el valor registrado en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros-rendimientos financieros (en adelante 240790-Otros recaudos a favor de terceros) supera el 5% del total de la cuenta.

3. Reconocimiento contable de las transferencias recibidas en el marco del modelo de contabilidad de que trata la Resolución 414 de 2014.

La norma de ingresos por ‘Subvenciones’ a que se refiere el modelo de contabilidad adoptado mediante la Resolución 414 de 2014 señala que las subvenciones son ‘recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos’.

En virtud de la norma antes citada, la descripción de la cuenta 1324-Transferencias y subvenciones por cobrar, correspondiente al Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 139 de 2015 expresa: ‘Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos’.

La dinámica de esta cuenta dispone que la misma se debita con ‘El valor de los derechos de cobro por subvenciones’.

En este sentido, se formula la siguiente consulta: La subcuenta a utilizar para reconocer las

transferencias por cobrar a los entes territoriales es la 132495-Otras subvenciones, o la 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno? La clasificación de este hecho económico en 'Otras subvenciones' representaría un valor superior al 5% respecto de la cuenta, caso en el cual se debería considerar la posibilidad de crear la subcuenta específica para la clasificación de tal operación.

Además de lo expuesto, la anterior pregunta es importante por cuanto la entidad que transfiere los recursos reconocería contable y presupuestalmente un gasto por transferencia susceptible de eliminación como operación recíproca en el proceso de consolidación que se realice, en la que deben coincidir las subcuentas conforme a las reglas de eliminación que defina la Contaduría General de la Nación.

(...)"

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

CONSIDERACIONES:

a. CONSIDERACIONES RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El Plan General de Contabilidad Pública de Régimen de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, señala:

"(...)

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...)

104. **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)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de

2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, establece:

“(…)

11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario–Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. Tratándose de recursos destinados al pago de pensiones, se debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y se acredita la subcuenta 190101-Efectivo de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho previamente causado y directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

(…)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, indica:

“(…)

11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

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.

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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas utilizado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la entidad contable pública, por diferentes conceptos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.”

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros.

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)

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control.”

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 93-Acreedoras de Control.

SE ACREDITA CON:

- El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 93-Acreedoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

b. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

La Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala lo siguiente:

“(…)

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.

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 lo siguiente:

“(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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.

(...)

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.

(...)

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.

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.

(...)

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.

(...)” (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, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan 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.

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.

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

2.3 Devolución de subvenciones

El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3 Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2 Estado de situación financiera

(...)

1.3.2.1 Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- efectivo y equivalentes al efectivo;
- inversiones de administración de liquidez;
- cuentas por cobrar;
- préstamos por cobrar;
- inventarios;
- inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
- propiedades, planta y equipo;
- propiedades de inversión;
- activos intangibles;
- activos biológicos;
- cuentas por pagar;
- préstamos por pagar;
- títulos emitidos;
- provisiones;
- pasivos por beneficios a los empleados;
- pasivos y activos por impuestos corrientes;
- pasivos y activos por impuestos diferidos;
- capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios; y
- participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

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

La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la empresa y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la empresa.

La empresa podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

- 1- la naturaleza y la liquidez de los activos;
- 2- la función de los activos dentro de la empresa; y
- 3- los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

(...)

1.3.3 Estado del resultado integral

(...)

1.3.3.1 Información a presentar en el estado de resultado integral

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 139 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.

(...)”

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:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la empresa, por diferentes conceptos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.

- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

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)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “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)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

- En relación con el reconocimiento contable de los rendimientos financieros que previenen de los recursos administrados por Metroplús S.A. en el desarrollo de sus funciones como entidad gestora del Sistema de Transporte Masivo del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, conviene señalar que aunque la consulta fue formulada tomando como referencia el Régimen de Contabilidad Pública precedente que reguló hasta 31 de diciembre de 2015 a las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, a continuación se presenta el tratamiento

contable de tales rendimientos de acuerdo con lo establecido en la normatividad anterior y conforme a lo dispuesto en el marco normativo anexo a la Resolución de 414 de 2014:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

De conformidad con la característica de razonabilidad dispuesta en el Plan General de Contabilidad Pública, la información contable debe reflejar la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad, razón por la cual, los rendimientos financieros procedentes de los recursos administrados por Metroplús S.A., deben ser reconocidos sobre una base que sea coherente con la realidad que subyace de los convenios interadministrativos que formalizaron la entrega de los recursos.

Así lo anterior, y de acuerdo al contexto expuesto en su consulta en el que Metroplús S.A., realiza únicamente una labor administrativa como entidad gestora del sistema, los recursos en efectivo que administra la empresa a nombre de las entidades territoriales, debieron ser reconocidos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, aumentando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y los rendimientos financieros que se originen en estos depósitos se reconocerán con un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a los rendimientos financieros que provienen de las inversiones constituidas, conviene señalar que al momento de adquirir las inversiones, Metroplús S.A. debió registrar un crédito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, debitando la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y así mismo, debió reconocer las inversiones adquiridas acreditando la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida registrar un débito en la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Cabe mencionar que las entidades territoriales deben incorporar estas inversiones en su situación financiera, al ser las beneficiarias de los recursos.

Al recibir los rendimientos financieros de las inversiones constituidas, Metroplús S.A. debe acreditar el saldo de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitar la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Adicionalmente, la empresa debe reconocer el efectivo recibido debitando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y registrar un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, si Metroplús S.A. administra los recursos de las entidades territoriales mediante encargos fiduciarios en los que la empresa actúa como fideicomitente, tanto los

recursos recibidos para su administración como los rendimientos financieros generados deben reconocerse en cuentas de orden de control utilizando las cuentas 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por lo anterior, no es procedente crear una subcuenta en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para registrar los rendimientos financieros que Metroplús S.A recibe y debe reintegrar a las entidades territoriales, toda vez que la empresa debe registrarlos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, o en su defecto en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, toda vez que estos rendimientos también hacen parte de los recursos que administra Metroplús S.A a nombre de las entidades territoriales.

Marco normativo anexo a la Resolución de 414 de 2014

Con ocasión a la aplicación del nuevo marco de regulación, los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que de origen a los mismos, y de acuerdo al contexto expuesto en su consulta, la operación realizada entre las entidades territoriales y Metroplús S.A. para la administración de los recursos puede clasificarse dentro de una relación de agencia, en la que Metroplús S.A. actúa en calidad de agente o administrador de los activos controlados por las entidades territoriales.

En razón de lo anterior, los recursos en efectivo que administra la empresa a nombre de las entidades territoriales, deben ser reconocidos acreditando la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y debitando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y en cuanto a los rendimientos financieros que se originen en estos depósitos se reconocerán con un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a los rendimientos financieros que provienen de las inversiones constituidas, debe señalarse que en primer lugar con la compra de las inversiones, Metroplús S.A. debió acreditar la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y debitar la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, adicionalmente, debió reconocer las inversiones adquiridas acreditando la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida registrar un débito en la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, Metroplús informará oportunamente esta operación para que las entidades territoriales incorporen estas inversiones en su situación financiera, al ser las beneficiarias de los recursos.

En el momento de recibir los rendimientos financieros de las inversiones constituidas, Metroplús S.A. acreditará la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitará la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Así mismo, la empresa reconocerá el efectivo recibido en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y registrará un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otro lado, conviene señalar que si los recursos de las entidades territoriales son mediante encargos fiduciarios en los que la Metroplús S.A. actúa como fideicomitente, los recursos recibidos para su administración y los rendimientos financieros generados deben reconocerse en cuentas de orden de control a través de las cuentas 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), informando oportunamente a las entidades territoriales para que estas reconozcan los hechos económicos en su situación financiera.

En consecuencia, no es procedente crear una subcuenta en la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para registrar los rendimientos financieros que Metroplús S.A. recibe y debe reintegrar a las entidades territoriales, toda vez que la empresa debe registrarlos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, o en su defecto en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, toda vez que estos rendimientos también hacen parte de los recursos que administra Metroplús S.A. a nombre de las entidades territoriales.

- En relación con su inquietud sobre la subcuenta a utilizar para reconocer las subvenciones por cobrar a los entes territoriales bajo el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, es necesario aclarar en primer lugar, que las subvenciones corresponden a los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y que por su naturaleza de ingresos representan incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable susceptibles de incrementar el patrimonio de la empresa, sin embargo, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones podrán contabilizarse directamente como un ingreso o como un pasivo diferido.

Así mismo, debe señalarse que las subvenciones pueden ser monetarias o no monetarias y sólo podrán reconocerse cuando sea posible asignarles un valor y cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Tratándose de una subvención monetaria, si la Metroplús S.A. ha determinado que previo a la entrega de los recursos se hace acreedora de los recursos que concederá la entidad territorial, se registrarán los beneficios económicos debitando la subcuenta 132416-

Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Efectuado el desembolso de los recursos, la empresa registrará un débito en la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR.

Ahora bien, si Metroplús S.A. determina que sólo se hará acreedora del beneficio una vez haya cumplido ciertas condiciones, la empresa no causará la cuenta por cobrar ni el ingreso y registrará los recursos recibidos debitando la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En la medida que Metroplús S.A., cumpla con las condiciones ligadas a la subvención concedida por la entidad territorial, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS y la acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Tratándose de las subvenciones no monetarias recibidas de una entidad territorial, el reconocimiento se efectuará en el momento en el que se le haya transferido el control del activo a la empresa y para el efecto Metroplús S.A. debitará la subcuenta y cuenta del activo correspondiente clasificado de acuerdo a su naturaleza y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS, cuando el derecho a recibir el beneficio económico del activo transferido se encuentre condicionado.

Por lo anterior, no es procedente crear una subcuenta en la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR, para reconocer las subvenciones por cobrar a los entes territoriales bajo el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, toda vez que estas deben ser reconocidas en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno.

Por otro lado, conviene aclarar que el numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, fue aplicado hasta el 31 de

diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, y en razón de lo anterior, para efectos de la presentación de los estados financieros, Metroplús S.A. únicamente aplicará lo establecido en el numeral 1 del Capítulo VI de la 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.

En consecuencia de lo anterior, si Metroplús S.A. llegase a recibir subvenciones por un concepto específico que no contempla el Catalogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, el valor de la subvención deberá contabilizarse en las subcuentas denominadas 'Otras subvenciones' para efectos de reconocimiento y reporte a la Contaduría General de la Nación; sin embargo, en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, la empresa presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación y el rendimiento financiero de la empresa.

CONCEPTO No. 20162000012531 DEL 03-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores Transferencias Operaciones Interinstitucionales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable en las instituciones educativas de los recursos del Sistema General de Participaciones, para educación. Reconocimiento contable en las instituciones educativas, de los recursos provenientes de la Gobernación para gastos de funcionamiento. Recursos provenientes de entidades públicas, destinados a proyectos de inversión a través, de Convenios.

Doctor

JOHN JANNER HERNÁNDEZ S.

Contador

Girardot

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500028482, en la cual formula la siguiente consulta:

“Adjunto remito Circular 001 de Abril 1 de 2016, emitida por la Dirección Administrativa y financiera de la Secretaria de Educación de Cundinamarca, mediante la cual se realizan algunas orientaciones relacionadas con el registro contable de algunas operaciones y hechos contables realizados por las Instituciones educativas de los municipios no certificados en Educación en el Departamento de Cundinamarca.

Agradezco se emita un concepto respecto a las siguientes recomendaciones emitidas por este despacho, así:

Dice la Circular:

1: Recursos de nivel nacional provenientes del MEN (SGP) “Por tratarse de una transferencia la cuenta contable adecuada debe ser la 440818”

OBSERVACIÓN: Considero que la presente sugerencia de registro contable no es adecuada toda vez que los valores de SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES “GRATUIDAD” son reportados por los municipios bajo la figura de “SIN SITUACION DE FONDOS” con relación a las asignaciones que reciben las instituciones educativas del MINISTERIO DE EDUCACIÓN y por consiguiente la conciliación de operaciones reciprocas por SGR (SIC) EDUCACIÓN (CALIDAD GRATUIDAD) es entre el Municipio y el MEN.

Por lo anterior es que considero que las instituciones educativas del Departamento no deben manejar la cuenta 440818 pues es de manejo solo de los municipios.

2) Recursos de nivel Departamental provenientes Gobernación. Por tratarse de recursos que el Departamento gira a las instituciones, la cuenta adecuada debe ser la 481090, con sus respectivas subcuentas:

OBSERVACIÓN: Considero que la presente sugerencia de registro contable no es adecuada pues las instituciones educativas son unidades contables agregadas de la Secretaria de

Educación de Cundinamarca (entidad agregadora) y esta a su vez de la Tesorería General del Departamento.

Por esta razón es que los recursos asignados a las instituciones educativas por ejemplo para gastos de funcionamiento como servicios públicos, mantenimiento establecimiento, compra de insumos, entre otros son operaciones interinstitucionales pues al ser girados los recursos por parte de la Dirección Financiera se registran como un gasto interinstitucional el cual se cancela al agregar la información financiera de las instituciones educativas en las cuales se debió reconocer un ingreso interinstitucional.

3) Recursos provenientes de entidades públicas u oficiales, como es el caso de Universidades o Municipios, recursos destinados para proyectos que son operaciones interinstitucionales o Convenios". "Por tratarse de proyectos de inversión y operaciones entre entes públicos la cuenta adecuada debe ser la 470510"

OBSERVACIÓN: Considero que la presente sugerencia de registro contable no es adecuada cuando el origen de los ingresos son las Universidades o incluso Municipios, pues según la dinámica de las cuentas del grupo 4705- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES - FONDOS RECIBIDOS, dice que representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento o gastos de inversión.

Al respecto de estos temas he consultado el siguiente documento, Concepto 20132000030451 13-08-13 de la Contaduría General de la Nación". (...)

A continuación se da respuesta a la consulta en el orden en que fueron planteadas las inquietudes:

CONSIDERACIONES

- **Reconocimiento contable en las instituciones educativas de los recursos del Sistema General de Participaciones, para educación.**

La Contaduría General de la Nación - CGN, ha expedido varios conceptos señalando el tratamiento contable que debe efectuar tanto el Ministerio de Educación Nacional, las entidades territoriales y las instituciones educativas para el reconocimiento de los recursos que provienen del Sistema General de Participaciones para Educación, entre ellos el identificado con el No. 20122000037441, dirigido a la doctora Hermencia Molina Navarrete, Contadora Alcaldía del Municipio de Jamundí, el cual se ha ratificado mediante otros conceptos dirigidos a otras entidades territoriales que se encuentran publicados en la página web de la CGN para consulta por parte de las entidades públicas.

Este concepto, en las conclusiones señala:

“1) Registros en el Ministerio de Educación Nacional -MEN

Reconocimiento de la transferencia:

El Ministerio de Educación Nacional para reconocer el gasto correspondiente a las transferencias del Sistema general de participaciones para educación, debita la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y acredita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Giro de los recursos:

El Ministerio de Educación Nacional, con el giro de los recursos debita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2) Registros en la Entidad Territorial para el reconocimiento del derecho y recepción de los recursos.

Los municipios y los colegios, deben definir las formas de organización de su proceso contable Cuentas Claras, Estado transparente de acuerdo con el Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, siempre que se garantice que la información cumpla con lo establecido en las normas que le sean aplicables y con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con contabilidad integrada o contabilidad independiente: (...)

2.1 - Contabilidad Integrada.

Cuando el sistema de información contable de los colegios esté integrado con el del municipio, no es necesario que el colegio tenga un sistema de contabilidad independiente, siempre que se garantice la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitarle para el cumplimiento de sus funciones. En este caso los registros contables que debe efectuar la entidad agregadora, es decir el municipio, son los siguientes:

Reconocimiento del derecho

El municipio reconoce el derecho con un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, identificando a nivel de auxiliares las operaciones de los colegios, de manera separada de los registros correspondientes a sus demás operaciones. El crédito correspondiente se registra en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Recepción de los recursos por parte del municipio

Para el reconocimiento contable de los recursos que recibe el colegio, se registrará un debito en la subcuenta que corresponda, de a cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, en los respectivos auxiliares que permitan identificar los recursos de las diferentes instituciones educativas, y acredita la subcuenta 141312-Sistema genera' de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Contabilidad Independiente

2.2.1- Registros contables en la Entidad Territorial que cumple las funciones de agregar la contabilidad de los colegios.

Reconocimiento del derecho

Para el reconocimiento del derecho, registra un débito la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Simultáneamente, reconoce el traspaso de Fondos a los colegios, con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705- FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2.2-Registros contables en los colegios

Recepción de los recursos

Con el ingreso de los recursos, el colegio reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.”

Igualmente, la CGN expidió recientemente el concepto No. CGN N° 20162000010381, dirigido al Doctor Belisario Amaya Cruz, Tesorero Municipal del Municipio de Rumbita Boyacá, sobre el reconocimiento de recursos girados para el funcionamiento de personerías y concejos que llevan contabilidad aparte que es agregada por Municipio, el cual señaló en las conclusiones lo siguiente:

“Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que en el contexto del Plan General de Contabilidad Pública las Personerías y los Consejos Municipales preparan información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de los Municipios como entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, se concluye:

Las Personerías y Concejos municipales, deben llevar una contabilidad separada a la del Municipio, en consecuencia deben aplicar el numeral “1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación”, del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, descrito en las consideraciones.

En concordancia con el numeral 2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES, del procedimiento referido, el reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se debe realizar, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, o 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, así:

Si dentro del Presupuesto de gastos del Municipio se contemplan partidas de gastos para que sean ejecutadas por el Concejo y de la Personería, como Secciones del presupuesto del Municipio, corresponde al Municipio reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS, en tanto que la Personería y/o el Concejo debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito respectiva subcuenta, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Ahora bien, si en lugar de contemplar al Concejo y la Personería como una sección del presupuesto, lo que se establece en el presupuesto del Municipio son apropiaciones de transferencias para el funcionamiento del Concejo y de la Personería, el Municipio debe reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS, por su parte la Personería y/o el Concejo debe reconocer un débito en la

subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito respectiva subcuenta, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso que los giros de las transferencias no se efectúen en el momento en que se causan, el Municipio deberá reconocer el pasivo en la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR y el Concejo y la Personería deberán reconocer el respectivo derecho, en la subcuenta 141314 Otras transferencias, de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

- **Reconocimiento contable en las instituciones educativas, de los recursos provenientes de la Gobernación para gastos de funcionamiento.**

Los numerales 1 y 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales, señalan:

“1. PAGOS A TRAVÉS DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA.

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar los recursos financieros de la administración central, ya sea del nivel nacional o territorial. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad contable pública del mismo nivel. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades contables públicas que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos.

2. PAGOS DE LAS TESORERÍAS CENTRALIZADAS DEL NIVEL TERRITORIAL.

Con el giro de los recursos, la tesorería centralizada debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En las entidades contables públicas, los recursos los recibe la tesorería interna de la entidad, para efectuar los pagos a los beneficiarios finales. En este caso, se debitan las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditan las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales se debitan las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera de texto)

3) Recursos provenientes de entidades públicas, destinados a proyectos de inversión a través, de Convenios.

La Contaduría General de la Nación, mediante Doctrina ha señalado en distintas oportunidades, que el reconocimiento contable de los hechos económicos que se derivan de la ejecución de un convenio entre dos o más entidades.

Entre los conceptos emitidos más recientemente se encuentra el identificado con el No. 20152000033341 del 2015, dirigido a Doctor Luis Eduardo Rojas Coordinador GIT de Gestión Financiera Departamento Administrativo de COLDEPORTES, el cual en las conclusiones, señala:

“De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para efectos del reconocimiento de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de convenio o contrato interadministrativo se deben tener en cuenta aspectos tales como la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; posición contractual, derechos y obligaciones de las partes intervinientes; si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa, o si son entregados únicamente para su administración.

Por tanto, de acuerdo con las características del acto jurídico celebrado, el tratamiento contable puede ser:

- **Recursos entregados en administración**

Si el acto jurídico se caracteriza porque la entidad que entrega los recursos sigue siendo la dueña de los mismos, y los entrega a la entidad ejecutante a título de administración y por ende no hay transferencia de dominio de los recursos monetarios, así estos sean entregados por partes, este hecho se constituye en un derecho para quien gira los recursos y una obligación para quien los recibe. (...)

- **Reconocimiento en las entidades territoriales:**

Como lo señala el concepto anteriormente mencionado, con la recepción de los las entidades territoriales deben reconocer un pasivo en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, dado que debe rendir cuentas al dueño de los recursos sobre la aplicación de los mismos, en consecuencia no es viable que reconozcan ingresos por transferencia, y por lo tanto las operaciones recíprocas que se generan es con los saldos que existan en las cuentas 142401- En administración reportada por COLDEPORTES y en la 245301-En Administración, reportada por las entidades territoriales.

2) Reconocimiento de gastos e ingresos por transferencias

Cuando la entidad que entrega los recursos cede la titularidad de los mismos, dicha operación se debe reconocer como un gasto por transferencia, y la entidad receptora como un ingreso por transferencia. No obstante se debe establecer si la transferencia se realiza para el desarrollo de un determinado proyecto de inversión en donde se establecen restricciones y limitaciones, es decir condiciones específicas frente al uso de los recursos, o si la transferencia se realiza para que la receptora pueda atender sus gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

De acuerdo con lo anterior, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

- Que la transferencia de recursos esté condicionada.

Este caso hace referencia a que la entidad receptora adquiere el derecho a los mismos en el momento en que cumpla con algunos requisitos como es la obligación de invertirlos específicamente en determinado proyecto y de reintegrar los recursos que no sean ejecutados, la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial, reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos, COLDEPORTES, debita la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, la entidad territorial reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos por parte de las entidades territoriales, COLDEPORTES reconoce el gasto por transferencias y amortizan el cargo diferido, para lo cual debitan las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y acreditan la subcuenta 191040-Transferencias condicionadas, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Por su parte, las entidades territoriales con la ejecución de los recursos, reconoce los activos o gastos que correspondan y su respectiva cuenta por pagar, y alternamente reconoce el ingreso por transferencias y amortiza el crédito diferido, para lo cual debita la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915- CRÉDITOS DIFERIDOS y acredita las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión y/o 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

b) Si la transferencia está dirigida a atender gastos de funcionamiento e inversión propios, sin que se haya establecido condición alguna.

La entidad que transfiere, en el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos, registra un débito en las subcuentas 542302-Para proyectos de inversión y/o 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, COLDEPORTES disminuye la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida reconocen un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial reconoce un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión y/o 442803 Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

A su vez, la entidad territorial reconoce el recaudo de los recursos mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS POR COBRAR.” (...)

De otro lado, el numeral 3.2 del anexo a la Resolución 357 de 2008, emitida por Contaduría General de la Nación, mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, 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, 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 de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente para cada una de las inquietudes:

- **Reconocimiento contable en las instituciones educativas, de los recursos del Sistema General de Participaciones, para Educación.**

Con relación a esta inquietud, las entidades involucradas deben atender lo dispuesto en el concepto mencionado en las consideraciones, teniendo en cuenta las siguientes aclaraciones, con relación al reconocimiento contable en los municipios y en las Instituciones Educativas.

- Si dentro del Presupuesto de ingresos del Municipio se contemplan partidas para que sean ejecutadas por la Institución educativa, como Secciones del presupuesto del Municipio, el tratamiento contable es el siguiente:
- Para el Reconocimiento del Derecho por parte del Municipio, debe registrar un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

- Por el traslado de los recursos por parte del MEN, directamente a la Institución educativa:

El Municipio registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, con el ingreso de los recursos, la institución educativa reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

- Si el Municipio no contiene a la Institución educativa como una sección de su Presupuesto, si no, lo que contempla son apropiaciones de transferencias, el tratamiento contable, es el siguiente:

- El Municipio reconoce el derecho como se indicó en el numeral 1.1. y por el traslado de fondos a la Institución Educativa, contabiliza un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR

- Por el traslado de los recursos por parte del MEN, el Municipio registra un débito a la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS, si el MEN ha situado los recursos en la cuentas bancarias del Municipio, o en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos son transferidos por el MEN directamente a la Institución Educativa.

Por su parte la Institución educativa debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta que corresponda de la 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por el recaudo debita subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la respectiva subcuenta de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR,

Como se evidencia en el anterior procedimiento, no es viable que las instituciones educativas registren en su contabilidad los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones en la subcuenta 440818- Participación en educación, de la cuenta 4408-TRANSFERENCIAS, por cuanto esta subcuenta debe utilizarla la entidad territorial a quien se le asignan estos

recursos, con independencia de que estas entidades tengan organizado el proceso contable de las instituciones educativas como una contabilidad integrada o independiente.

Este concepto complementa el dispuesto 20122000037441, y los demás conceptos relacionados sobre el reconocimiento contable de los recursos del Sistema General de Participaciones- Educación, para la gratuidad.

- **Registros contables en los Colegios, de los recursos provenientes de la Gobernación para gastos de funcionamiento.**

2.1. Si las partidas a girar a los Colegios se encuentran contempladas dentro del Presupuesto de gastos del Departamento, con destino a una Institución educativa departamental, como Secciones del presupuesto del Departamento, los registros contables son los siguientes:

El Departamento debe registrar un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS.

La institución educativa receptora de los recursos cuya información contable es agregada por la Secretaria Departamental, con el ingreso de los recursos, reconoce un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

2.2. Si el Departamento no contiene a la Institución educativa como una sección de su Presupuesto, si no, lo que contempla son apropiaciones de transferencias para el funcionamiento de estas instituciones, el Departamento debe registrar un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 542303- Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancela con el giro.

Por su parte la Institución educativa debe reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta que corresponda de la 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, derecho que se cancela con la recepción de los recursos.

3) Recursos provenientes de entidades públicas, destinados a proyectos de inversión a través, de Convenios.

Para el reconocimiento contable de estos hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta las siguientes precisiones:

3.1) Si los recursos provienen del mismo Municipio que agrega la información de la institución educativa, es viable la utilización de la subcuenta 570510-Inversión, de la Cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, por parte del Municipio. Por su parte la institución educativa contabiliza el recaudo con un débito a la subcuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 470510 de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si existe en el presupuesto del municipio una sección presupuestal para estas partidas asignadas a los colegios.

Ahora, si no existe en el presupuesto del Municipio una sección presupuestal sino una apropiación por transferencias, aplica lo dispuesto en el numeral 2.2 de estas conclusiones, con las subcuentas respectivas de transferencias para inversión.

3.2) Si los recursos provienen de otras entidades públicas, corresponde a la Institución Educativa establecer las características de los convenios suscritos con las Universidades o Municipios para determinar si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos, evento en el cual el reconocimiento corresponde a un ingreso, o si son entregados únicamente para su administración caso en el cual debe efectuarse el registro como un pasivo, como se señala en los numerales 1 y 2 de las conclusiones del concepto No. 20152000033341 mencionado en las consideraciones.

De otra parte, es preciso señalar que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3.2 de la resolución 357 de 2008, las políticas internas y prácticas contables que adopten las entidades públicas, en ningún caso estarán en contravía con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Se anexa copia de los conceptos Nos. 20122000037441, 20162000010381 y 20152000033341, por ser aplicables a los casos consultados.

CONCEPTO No. 20162000015641 DEL 10-06-16

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados en comodato Inviabilidad de medición de cartera por impuestos a valor presente

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Efectivo Otros ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento de indemnización por servidumbre de paso y/o de andamiaje.

Doctora
AURA G VELASCO FREYRE
Secretaria de Hacienda
Municipio de Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002989-2, en la cual manifiesta:

“Muy cordialmente solicitamos claridad de cómo se deben reconocer en el ESFA las siguientes partidas.

1. Pregunta si es posible que un bien entregado en comodato a una entidad descentralizada, pueda ser retirado de los Estados Financieros del Municipio, a fin de que la entidad receptora lo incorpore en su contabilidad, en razón al tiempo del comodato.
2. Los valores de la cartera de impuestos se deben cobrar a valor presente (valor del dinero en el tiempo)
3. El tratamiento contable del importe/indemnización recibida por la constitución de una servidumbre de paso y una servidumbre de andamiaje.”

CONSIDERACIONES

1. BIEN ENTREGADO EN COMODATO POR EL MUNICIPIO A UNA ENTIDAD DESCENTRALIZADA.

El artículo 2201 del Código Civil establece que: “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”

Con respecto a la normativa contable, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, contenido en el Marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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 Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados fuera de texto)

El Instructivo No. 002 del 08 de octubre de 2015: señala las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, así:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

(...)

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 entidad sea legalmente la dueña jurídica del activo, no podrá reconocer el activo si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente. Por ello, la entidad deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple las condiciones para su reconocimiento

como un activo. Las normas que hacen parte del nuevo Marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

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 ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

2. CARTERA DE IMPUESTOS

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, contenidas en el Marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, prescriben:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento:

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

3. INDEMNIZACIÓN RECIBIDA POR SERVIDUMBRE DE PASO Y DE ANDAMIAJE.

Este tema se resuelve con base en el RCP precedente, en la medida que la indemnización ya se recibió.

El Código Civil Colombiano: en el Título XI: De las servidumbres, prescribe:

“ARTICULO 879. CONCEPTO DE SERVIDUMBRE. Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.

ARTICULO 880. SERVIUMBRES ACTIVAS Y PASIVAS. Se llama predio sirviente el que sufre el gravamen, y predio dominante el que reporta la utilidad.

Con respecto al predio dominante, la servidumbre se llama activa, y con respecto al predio sirviente, se llama pasiva.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1470- OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

4810- EXTRAORDINARIOS

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones señaladas, se concluye:

1. BIEN ENTREGADO EN COMODATO POR EL MUNICIPIO A UNA ENTIDAD DESCENTRALIZADA.

Si el Municipio ha entregado un bien en comodato a una entidad descentralizada y no ha efectuado el retiro del bien en sus estados contables, para efectos de la transición al marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno, deberá evaluar si las condiciones bajo las cuales se ha celebrado el respectivo contrato le permite mantener o no el control del bien. De no poder establecerse expresamente tal situación, las entidades conjuntamente deberán determinar los alcances del control.

Una vez efectuados los acuerdos administrativos y jurídicos anteriormente mencionados, aplicando el juicio profesional, el Municipio deberá determinar si incorpora el activo en los saldos iniciales con ocasión de la aplicación del nuevo marco normativo a partir del 1 de Enero de 2017, en caso que en su condición de comodante conserve sustancialmente los riesgos y ventajas asociados al mismo, o si lo da de baja, en el caso contrario. En todo caso, debe garantizarse que el reconocimiento del activo se efectúe en una sola entidad.

En caso de que el municipio mantenga los bienes en sus activos, aplicará el Instructivo 002 de 2015, para efectos de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo.

2. CARTERA DE IMPUESTOS

Las Normas expedidas por la Contaduría General de la Nación están orientadas a determinar los criterios para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y bajo este Marco normativo, las entidades deben reconocer los valores originados por concepto de impuestos como cuentas por cobrar, las cuales son clasificadas en la categoría del costo y medidas por el valor de la transacción tanto en su medición inicial como en su medición posterior.

Por tanto no es competencia de la Contaduría General de la Nación, pronunciarse sobre el monto que debe tomarse como base para determinar el cobro a los contribuyentes de los impuestos, caso en el cual se recomienda consultar la regulación tributaria aplicable en cada caso.

3. INDEMNIZACIÓN RECIBIDA POR SERVIDUMBRE DE PASO Y DE ANDAMIAJE.

El reconocimiento del derecho por concepto de indemnización por servidumbre de paso y/o de andamiaje, se reconoce mediante un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de

la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. El pago recibido de la indemnización, se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Como en el caso por usted planteado el valor ya fue recibido, en concordancia con el registro anteriormente señalado, no hay lugar a saldo pendiente de cobro. En consecuencia no es viable incluir un activo en los saldos iniciales al 1 de Enero de 2017, con ocasión de la aplicación del nuevo Marco normativo de que trata el anexo a la Resolución 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000016641 DEL 20-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Efectivo
	SUBTEMA	Correspondencia entre saldos contables y extractos bancarios al finalizar el período contable

Doctor
 JUAN CARLOS POTE CIFUENTES
 Contador General
 SENA
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500030812, mediante la cual consulta:

“(…) 1. ¿Qué saldo debe reflejarse en las subcuentas que conforman la cuenta 1110- Depósitos en Instituciones Financieras al finalizar el cierre contable?, ¿la sumatoria de los saldos finales reportados en los extractos bancarios? o ¿el resultado de los asientos contables realizados, complementando la información con las respectivas conciliaciones bancarias?

2. Si la Entidad considera reflejar el saldo final de los extractos bancarios, ¿en qué cuenta deben registrarse aquellos descuentos no identificados, así como aquellos ingresos o depósitos no identificados?

3. En caso de existir partidas en la conciliación bancaria, que en principio deberían cruzar entre ellas mismas, pero por alguna diferencia pequeña no es posible, qué procedimiento y registro contable se debe realizar para que refleje el saldo del extracto y no exista de acuerdo a las observaciones de la Contraloría “sobrestimaciones o subestimaciones” del saldo en libros frente al extracto bancario”

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 102, 110, 116, 117 y 121 contenidos en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública

(...)

102. 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.

(...)

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. (Subrayado fuera de texto)

(...)

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.

(...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre. (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, prescribe:

“3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual

del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto)

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. (Subrayado fuera de texto)

(...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería (...) conciliaciones.

(...)

4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, con el objetivo de solucionar las situaciones señaladas y, por consiguiente, obtener estados contables e informes razonables y constituyen los mecanismos o acciones inherentes a las actividades que conforman los procesos, dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del Proceso Contable para el logro de los objetivos”.

El Catálogo General de Cuentas contenido del Régimen de Contabilidad Pública, contempla:

“2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con establecido en la Resolución 357 de 2008, la conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance, no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

En consecuencia, en rigor no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte a 31 de diciembre de cada período, so pena de incumplir los principios del registro, devengo o causación y período contable y las condiciones de Oportunidad y Universalidad para que la información contable cumpla la característica cualitativa de la Relevancia.

Durante los meses intermedios, y de manera transitoria, los depósitos recibidos en las cuentas bancarias y sobre los cuales no se tiene conocimiento de su origen, se podrán reconocer en la contabilidad, registrando un crédito a la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y los descuentos no identificados en la subcuenta 147048-Descuentos no autorizados, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. En concordancia con lo expresado anteriormente, se impone la necesidad de depurar tales registros en el corto plazo.

CONCEPTO No. 20162000017981 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores Cuentas por pagar Otros pasivos Patrimonio institucional Venta de servicios Transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos que entrega el Municipio de Medellín a la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana – ACI

Doctor:
SERGIO ESCOBAR
Director Ejecutivo
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002322-2, del 17 de marzo de 2016, en la que solicita orientación para la contabilización de los recursos que entrega el Municipio de Medellín a la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana - ACI, con el propósito de dilucidar si deben ser reconocidos como un ingreso por prestación de servicios o como un aporte a capital.

Así mismo, en mesa de trabajo con funcionarios de la ACI realizada el 27 de abril de 2016, se expuso que los recursos entregados por el Municipio de Medellín eran contabilizados anteriormente como ingreso por concepto de prestación de servicios para la captación de recursos de cooperación internacional y la atracción de inversión extranjera directa, sin embargo, durante el 2015 y 2014 el Municipio de Medellín entregó los recursos vía aportes sociales, ocasionándole a la ACI un déficit en su Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental debido a la aplicación del Concepto No. 20132000014261 del 15 de mayo de 2013, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En razón de lo anterior, la entidad solicita un análisis sobre la aplicabilidad del Concepto No. 20132000014261 del 15 de mayo de 2013, emitido por la Contaduría General de la Nación frente al caso expuesto o un concepto referente al reconocimiento contable de los recursos que se reciben del Municipio de Medellín.

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Los artículos 633 y 637 del Título XXXVI del Libro Primero del Código Civil, establecen lo siguiente:

“(…)

ARTICULO 633. DEFINICION DE PERSONA JURIDICA. Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública.

(…)

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.

Al no existir definición legal sobre las dos especies de personas jurídicas señaladas en el artículo 633 del Código Civil, la jurisprudencia de la otrora Sala de Negocios Generales, de la Corte Suprema de Justicia emitida mediante Sentencia del 21 de agosto de 1940, señala:

“(…)

La corporación está formada por una reunión de individuos y tiene por objeto el bienestar de los asociados, ya sea físico, intelectual y moral. No persigue fines de lucro.

La fundación se distingue de la corporación en que es un establecimiento que persigue un fin especial de beneficencia o de educación públicas, para lo cual se destinan bienes determinados. En la fundación no hay personas asociadas sino un conjunto de bienes dotados de personalidad jurídica. Las personas que por ella actúan son secundarias en contraste con las que actúan en la corporación.

En suma, en la corporación hay asociación de personas, en la fundación predestinación de bienes a fines sociales.

(…)”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los estatutos orgánicos de la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana - ACI, establecen lo siguiente:

“(…)

ARTÍCULO 1: Nombre y Naturaleza. La A.C.I. AGENCIA DE COOPERACIÓN E INVERSIÓN DE MEDELLIN Y EL ÁREA METROPOLITANA es una asociación entre entidades públicas, sin ánimo de lucro, persona jurídica sujeta a las disposiciones previstas en el Código Civil y a las normas para las entidades de este género, con patrimonio propio, de utilidad común e interés social, de nacionalidad colombiana.

(…)

PARÁGRAFO: No obstante, el carácter de público de los asociados fundadores, es posible que personas jurídicas privadas puedan llegar a ser asociados. En este evento se deben adecuar los presentes Estatutos Orgánicos.

(…)

ARTÍCULO 5: Objeto. El objeto de la Agencia es explorar, identificar y gestionar por cuenta y en interés de cualquiera de los asociados, según corresponda su particular actividad, proyectos que presentados de acuerdo con las exigencias de las instituciones de cooperación internacional o nacional, califiquen para recibir de éstas recursos económicos, humanos y tecnológicos, contribuyéndose así al mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes de la ciudad de Medellín y/o territorio nacional.

En desarrollo de su objeto, la ACI es una agencia gestora, intermediaria y mediante previa autorización de la totalidad de los miembros de la Junta Directiva, ejecutora de los proyectos; realizándolos por si misma o mediante cada uno de los asociados o con aquellas personas naturales o jurídicas con las que estos contraten o designen.

Los proyectos que se ofrecerán a la comunidad internacional o nacional, deberán estar relacionados con temas sociales, industriales, económicos, científicos, tecnológicos, culturales, turísticos, ambientales, de servicios públicos domiciliarios y no domiciliarios en beneficio de los asociados y de las comunidades que aquellos atienden siempre y cuando tengan viabilidad técnica, económica y jurídica.

(…)

ARTÍCULO 12: Derechos. Son derechos de los asociados:

(…)

5) Beneficiarse de los proyectos y programas de la Asociación.

(...)

ARTÍCULO 15: Conformación. El Patrimonio de la Asociación estará conformado por los siguientes bienes y rentas:

- Los aportes iniciales y posteriores que hagan los asociados.
- Los bienes y rentas que reciba, a cualquier título, de entidades públicas o privadas o de personas naturales, tales como: donaciones, contribuciones, transferencias, herencias y legados.
- La Asociación no podrá aceptar donaciones, herencias o legados condicionales o modales, cuando la condición o el modo contraríen la Constitución, la Ley o las disposiciones estatutarias. Las personas que donen bienes a la Asociación, no tendrán preeminencia ni título alguno, ni facultad para intervenir en su administración ni en su liquidación, por el hecho de la donación.
- Los bienes inmuebles que adquiera a cualquier título.
- El producto del rendimiento de sus bienes, rentas o servicios.
- La valorización de activos y de cualquier otro ingreso que tenga tal carácter, según los presentes estatutos.” (Subrayado fuera de texto)

En comunicación del 7 de abril de 2014 de la Secretaría de Desarrollo Económico de Medellín, en la que se autoriza a la Secretaría de Hacienda el desembolso de la capitalización de la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín – ACI Vigencia de 2014, se establece lo siguiente:

“El Municipio de Medellín, Secretaría de Desarrollo Económico, con el aval de la Secretaría de Hacienda y la Secretaría General ha considerado viable ejecutar programas y proyectos de la internacionalización de la ciudad consignados en el componente ‘Medellín ciudad conectada con el mundo’ de línea 3 ‘Competitividad para el Desarrollo Económico’ del Plan de Desarrollo 2012-2015 de Medellín, mediante la Capitalización a la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín – ACI

(...)

La Secretaría de Desarrollo Económico hará seguimiento a los recursos, mediante Comités de Seguimiento (...) (Subrayado fuera de texto)

La sección de conclusiones del Concepto No. 20132000014261 del 15 de mayo de 2013, emitido por la Contaduría General de la Nación, establece:

“De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los aportes entregados a las entidades sin ánimo de lucro no corresponden a inversiones patrimoniales, dado que no representan para los aportantes un título participativo representando en acciones o cuotas partes de interés.

Los aportes de este estilo, que se realicen dentro del período contable, deben reconocerse como un gasto para la entidad contable pública que los entrega y se registran en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. Si los aportes se efectuaron en períodos anteriores, las entidades públicas aportantes deben retirar los saldos por concepto de aportes en entidades sin ánimo de lucro y realizar el respectivo ajuste, mediante un débito en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y como contrapartida un crédito en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 12-INVERSIONES, dado que es imperioso corregir el error de registro incurrido.

Por su parte, la entidad pública sin ánimo de lucro que recibe los aportes, los debe reconocer mediante un débito en la cuenta y subcuenta que representa el tipo de bien o derecho recibido y como contrapartida un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala:

“(…)

242. Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas.

(…)

258. El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias (...)

(…)

264. Noción. 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 de texto)

El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad pública, define las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración (...)” (Subrayado fuera de texto)

2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO: “Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS: Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos (...)” (Subrayado fuera de texto)

4390-OTROS SERVICIOS: Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios no relacionados en las cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las

empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones anteriormente señaladas, se concluye que la aplicabilidad del Concepto No. 20132000014261 del 15 de mayo de 2013, emitido por la Contaduría General de la Nación, es procedente sólo cuando los recursos son entregados a las entidades sin ánimo de lucro en calidad de aportes de capital para su creación o su fortalecimiento patrimonial.

Frente al caso expuesto, es conveniente que tanto el Municipio de Medellín como la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana – ACI, evalúen el alcance de los términos y condiciones de la entrega de los recursos pues no resulta claro si efectivamente se pretende capitalizar a la Agencia, caso en el cual los recursos deberían permear a todos los miembros de la misma, en consonancia con el artículo 637 del Código Civil, o si se trata de que la ACI ejecute programas propios del Municipio de Medellín.

Si efectuado el análisis correspondiente, se determina que el giro de los recursos corresponde a aportes de capital, deben ser aplicados los lineamientos contables establecidos en el Concepto No. 20132000014261 del 15 de mayo de 2013.

Ahora bien, si las entidades determinan de forma conjunta que la entrega de los recursos representa el pago de una remuneración por prestación de servicios, la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana – ACI, debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y en la medida en que se vaya prestando el servicio debe registrar un débito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Lo anterior, evaluando la pertinencia de ajustar los estatutos orgánicos de la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana – ACI, pues de acuerdo con los estatutos existentes, los asociados tienen el derecho a beneficiarse de los proyectos y programas de la Asociación, pero no hay claridad frente a la venta de servicios a los miembros que la conforman.

Por otro lado, si la intención del Municipio de Medellín al entregar los recursos, es la de financiar los gastos de funcionamiento o los proyectos de inversión propios de la Asociación, sin que exista una contraprestación directa a favor del Municipio, los recursos que se esperan recibir deben contabilizarse como una transferencia por cobrar debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, o en la subcuenta 291522-Transferencias condicionadas, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, según corresponda.

Con el giro de los recursos por parte del Municipio del Medellín, la Asociación debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, conviene señalar que, si la intención del Municipio de Medellín es entregar la administración de los recursos para la ejecución de sus proyectos, y se determina que la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana – ACI ejerce funciones de un ente gestor, los recursos recibidos deben ser contabilizados debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000018161 DEL 07-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Depósitos en instituciones financieras Deudores Propiedades, plantas y equipo Cuentas de orden deudoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento de estampillas pro Universidad del Tolima Obligatoriedad de reconocer por separado terrenos y edificaciones

Doctor
LUIS ALEJANDRO CRUZ GUTIÉRREZ
Contador

Universidad del Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003778-2, en la cual consulta:

1. Los registros a realizar con la emisión de las estampillas pro-universidad del Tolima.
2. El registro contable cuando se entregan las estampillas a la Alcaldía de Ibagué y a la Gobernación del Tolima.
3. Los registros contables cuando la Universidad recibe de la Alcaldía y de la Gobernación el valor recaudado por concepto de estampillas.
4. Si es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 664 del 30 de julio de 2001, decreta:

"ARTÍCULO 1o. El artículo 1o. de la Ley 66 de 1982 modificado por el artículo 10 de la Ley 77 de 1985 quedará así:

"Artículo 1o. Objeto y valor de la emisión. Autorízase a la Asamblea del Departamento del Tolima para que ordene la emisión de la estampilla "Pro Universidad del Tolima" hasta por la suma de cien mil millones de pesos (\$10.000.000.000) (Sic) a valor constante a la fecha de expedición de la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 7o. El artículo 7o. de la Ley 66 de 1982 quedará así:

"Artículo 7o. Recaudos. Los recaudos por la venta de la estampilla estarán a cargo de la Secretaría de Hacienda Departamental y las tesorerías municipales, de acuerdo a la ordenanza que la reglamenta." (...)" (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable pública, tenemos:

El 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 establece:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. (...). La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante Resolución 357 de 2008, señala:

“3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayado fuera de texto)

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública”

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

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente, expresa:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

9.1.1.3 Deudores

(...)

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; (...)

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.1 Ingresos

(...)

274. Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

Gastos

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 (...)” (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. (...)

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, (...).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios

1605 TERRENOS

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1640 EDIFICACIONES

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (Negrilla con subrayado fuera de texto)

4110-NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

51 DE ADMINISTRACIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos.

8310 BONOS, TÍTULOS Y ESPECIES NO COLOCADOS

Representa el valor nominal de los bonos, títulos y especies legalmente autorizados y emitidos por una entidad contable pública que aún no han sido puestos en circulación.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891503-Bonos, Títulos y Especies No Colocados.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor nominal de los bonos, títulos y especies emitidas

8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

- Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Los registros que debe realizar la Universidad con la emisión de las estampillas corresponden a un débito en las subcuentas 511121- Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de las cuentas 5111-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.
2. Los registros que debe realizar la Universidad cuando entrega las estampillas a la Alcaldía de Ibagué y a la Gobernación del Tolima corresponden a un débito en la subcuenta 831005-Estampillas, de la cuenta 8310- BONOS, TÍTULOS Y ESPECIES NO COLOCADOS y un crédito en la subcuenta 891503-Bonos, títulos y especies no colocados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)
3. El Registro contable cuando la universidad recibe de la alcaldía y de la gobernación el valor recaudado por concepto de estampillas corresponde a un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, previa causación del ingreso mediante un débito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS y de la reclasificación del derecho cuando el tercero recauda, mediante un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.
4. En materia contable, el procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo y el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, determinan el reconocimiento individual de los bienes y de sus correspondientes cuentas valuativas. Concordantemente en la descripción de la cuenta 1640-EDIFICACIONES se determina que el valor de los terrenos donde se encuentran las edificaciones, deben

registrarse de manera independiente, para cuyo efecto está habilitada, en el Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1605-TERRENOS.

CONCEPTO No. 20162000018231 DEL 07-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Depósitos en instituciones financieras Deudores Gastos de administración Otros gastos Obligaciones laborales y de seguridad social integral Capital fiscal
	SUBTEMAS	Procedimiento para el registro de los pagos por iincapacidades y su reembolso por parte de las E.P.S.

Doctora
YURLAY CHINCHILLA LOPEZ
Contador
Contraloría Municipal de Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500039772, en la cual manifiesta que los registros indicados en el radicado CGN No. 20152000043081 no son claros frente al contexto de la consulta, razón por la cual solicita mayor aclaración.

Mediante comunicación telefónica con la consultante aclaró que en ocasiones la Contraloría causa el valor de la nómina incluyendo como gasto el valor de las incapacidades que le corresponde asumir a la EPS, razón por la cual solicita se le indique el procedimiento correcto.

También informó que el Municipio tiene organizada la contabilidad de la Contraloría como Seccionales, Regionales o Similares y, en consecuencia, para el traslado de recursos entre la Contraloría y el Municipio afecta subcuenta 310501-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONSIDERACIONES

El catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“1470 OTROS DEUDORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4350-Operaciones de Colocación y Servicios Financieros, 4805-Financieros, 4808-Otros Ingresos Ordinarios. Para los descuentos no autorizados y para la subcuenta 147055-Depósitos en Entidades Intervenidas, la contrapartida corresponde a la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recaudos totales o parciales de los derechos registrados en esta cuenta. 2- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes.

2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

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 DGCPTN 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. .4” (subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, a continuación se señalan los registros que debe realizar la Contraloría, bajo el contexto de la consulta radicada con el No.20155500004761.

- **Reconocimiento del derecho por el pago de incapacidades que deben ser asumidas por la EPS.**

El reconocimiento contable que debe efectuar la entidad por el pago por concepto de incapacidades a los empleados de los cuales se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS, se registra con un débito en la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en las cuentas y subcuentas respectivas de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, siempre y cuando la entidad cumpla con las reglas señalas por ley para solicitar el reembolso.

En el evento particular que cita el consultante, en que el valor de la incapacidad que por Ley debe ser asumida por la Empresa Prestadora de Servicios-EPS, fue reconocida como gasto conjuntamente con el valor de la nómina, la entidad deberá corregir mediante un débito en la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5101-Sueldos y salarios, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la Ley para su reembolso, y que el valor corresponda al mismo periodo en que se causó la nómina; si corresponde a un periodo anterior, el registro crédito corresponda a la subcuenta respectiva de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- **Recaudo de los recursos**

En el momento en que se evidencia en el extracto bancario el pago por parte de la EPS, el registro contable es un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

- **Devolución de los recursos al Municipio**

La devolución de estos recursos al Municipio, se registra debitando la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Simultáneamente se reconoce un débito a la subcuenta 310501-Capital fiscal de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Este concepto modifica el radicado con el No. CGN No. 20152000043081, en lo relacionado con los registros contables que debe efectuar la Contraloría para el reconocimiento de las incapacidades.

CONCEPTO No. 20162000019611 DEL 25-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Depósitos en instituciones financieras Rentas por cobrar Cuentas por pagar Pasivos estimados Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de sentencias judiciales cuando el beneficiario del pago tenga deudas pendientes con la DIAN y se profiera Resolución de compensación

Doctora
ANA ISABEL CARRILLO MORA
Coordinación de Devoluciones y Compensaciones
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas
Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el Nº 20165500042492, del 17 de junio de 2016, mediante la cual consulta sobre la norma que regula la contabilización de las sentencias judiciales en contra de entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, cuando el beneficiario de la sentencia tiene deudas pendientes con la DIAN y se profiere una Resolución de compensación. Además

pregunta cómo debe ser el registro contable en la entidad demandada, en la DIAN y en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional- DGCPTN cuando después de la compensación queda saldo a favor del beneficiario de la sentencia.

CONSIDERACIONES

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, prescribe:

“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.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

- Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

- Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, los numerales 13 y 14 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales, disponen lo siguiente:

“13. CRUCE DE CUENTAS.

El cruce de cuentas consiste en extinguir derechos y obligaciones expresas y exigibles a la fecha de cruce, de conformidad con las disposiciones normativas que las autoricen, entre entidades contables públicas que son recíprocamente deudoras y acreedoras.

14. CRUCE DE CUENTAS ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS POR ACREENCIAS A FAVOR DE UN TERCERO QUE TIENE A SU CARGO OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Para una persona natural o jurídica que tiene un saldo a favor como consecuencia de sentencias y conciliaciones judiciales, en una entidad contable pública que ejecuta recursos del presupuesto general de la Nación y, a su vez esta persona tiene obligaciones tributarias con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, procede el cruce de cuentas.

El cruce de cuentas se realiza entre las entidades contables públicas que tienen registrado el pasivo, por una parte y la renta por cobrar, por otra.

Para el efecto, la entidad contable pública acreedora, debita el pasivo por el monto autorizado, en la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones

extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acredita la subcuenta 472201-Cruce de cuentas, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, con base en el acto administrativo expedido por la DIAN.

Por su parte, la DIAN cancela la renta por cobrar registrada a cargo de la persona natural o jurídica beneficiaria de la sentencia y conciliación judicial, con una operación de enlace con la entidad contable pública que tiene la acreencia. En este sentido, debita la subcuenta 572201-Cruce de cuentas, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acredita las subcuentas, dependiendo del tipo de obligación tributaria y la naturaleza del impuesto, de las cuentas 1305- VIGENCIA ACTUAL ó 1310-VIGENCIA ANTERIOR, del grupo 13-RENTAS POR COBRAR, según corresponda. (Subrayado fuera de texto)

Como resultado final de estas operaciones, la persona natural o jurídica beneficiaria de la sentencia y conciliación judicial, no recibe dinero a cambio, por el cruce con el saldo a cargo por impuestos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento de las sentencias judiciales, las entidades demandadas deben aplicar el numeral 3 del Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, como se indica a continuación:

- Reconocimiento de la obligación por parte de la entidad demandada:

Las demandas en contra de la entidad, deben ser reconocidas por el valor estimado que corresponda a las pretensiones del demandante, previo a la realización de un estudio técnico por parte de área jurídica, así:

Con la notificación de la demanda en contra, deben reconocer las pretensiones del demandante, registrando un débito en la subcuenta 990505-LITIGIOS Y DEMANDAS, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS.

Si como resultado de la evaluación del riesgo se determina que la contingencia es probable, se reconoce un pasivo estimado, mediante un débito en la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, se reconoce, el pasivo real mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 271005-Litigios de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y como contrapartida., un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2460-CREDITOS JUDICIALES. En caso de que el valor de la sentencia sea mayor o menor al valor reconocido como pasivo contingente; la diferencia se debe reconocer de acuerdo con lo indicado en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública.

2) Pago de la sentencia

Si el beneficiario de la sentencia tiene deudas pendientes con la DIAN, con base en la Resolución de Compensación, la entidad demandada debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 2460-CREDITOS JUDICIALES y acredita la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor de la compensación, y por el valor de la diferencia pagada por la DGCPN al beneficiario de la sentencia, acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Así mismo, la DGCPN debe reconocer el pago de la sentencia al beneficiario mediante un registro débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5705-FONDOS GIRADOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

La DIAN por su parte realizará un débito en la subcuenta 572201-Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 13-RENTAS POR COBRAR, por el valor había reconocido inicialmente a cargo del beneficiario y que es objeto de compensación.

CONCEPTO No. 20162000019691 DEL 25-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Efectivo
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar

Doctora

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

89

ANGEE ASTRID RODRÍGUEZ GONZÁLEZ

Contadora

Guasca - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500039782, mediante la cual consulta:

“(…) Cuando el Municipio no logra identificar a qué corresponden consignaciones realizadas por terceros, las registra en la cuenta 290580. En el momento se tienen partidas sin identificar, registradas en esa cuenta desde el año 2008 tanto por valores no representativos como \$10.000 o \$20.000 hasta consignaciones por valor de \$8.000.000. Es realmente muy difícil que después de tanto tiempo venga alguien a solicitar o reclamar el dinero, por lo que se requiere depurar o limpiar ese pasivo. Por favor me pueden orientar acerca del procedimiento y registro contable que se pueda realizar frente a esos saldos de pasivos tan viejos y que se deben limpiar con el fin de tener una información con mayor veracidad. (…)”

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 102, 110, 116, 117 y 121 contenidos en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública (…)

102. 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. (…)

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. (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”. (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, prescribe:

“3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual

del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública. (...)

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. (...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería (...) conciliaciones. (...)

4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, con el objetivo de solucionar las situaciones señaladas y, por consiguiente, obtener estados contables e informes razonables y constituyen los mecanismos o acciones inherentes a las actividades que conforman los procesos, dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del Proceso Contable para el logro de los objetivos”. (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido del Régimen de Contabilidad Pública, contempla:

“2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

DINÁMICA (...)

SE ACREDITA CON: (...)

3- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente. (...)

4810 EXTRAORDINARIOS**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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos.” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye:

La Resolución 357 de 2008, plantea la conciliación bancaria como un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, toda vez que de ello se derivan acciones de reclamos, ajustes y registros contables, y demás actuaciones administrativas oportunas que conduzcan a la claridad de los movimientos y la fiabilidad de los saldos, que integran los estados contables.

En consecuencia, y teniendo en cuenta que se deben revelar la totalidad de las transacciones, hechos y operaciones que afectan la situación de una entidad, en aplicación del Régimen de Contabilidad, en los casos de depósitos realizados a favor y sobre los cuales no se tiene conocimiento de su origen, se reconocen transitoriamente, atendiendo la condición de Universalidad, con un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

De acuerdo a lo expresado, se impone la necesidad de depurar tales registros en el corto plazo. Si una vez realizadas todas las gestiones administrativas necesarias para identificar a la

persona o entidad que realizó la consignación, no es posible su identificación, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

Los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, atendiendo los lineamientos generales en materia de calidad de la información, so pena de incumplir los principios del Registro, Devengo o causación y Período contable, así como las condiciones de Oportunidad y Universalidad para que la información contable cumpla la característica cualitativa de la Relevancia. En consecuencia, es indispensable que se adopten las medidas administrativas necesarias a efectos de evitar que sigan presentándose este tipo de situaciones a futuro.

CONCEPTO No. 20162000031261 DEL 13-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Efectivo Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de las diferencias entre saldos contables y extractos bancarios que surgen en el período contable.

Doctor

RAFAEL ALBERTO JAIME CASTRO

Director de Contabilidad

Alcaldía Municipal de Soacha

Soacha, Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005686-2, del 18 de agosto de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“¿En qué código contable deben registrarse las partidas conciliatorias, cuando las haya, correspondientes a Egresos que son registrados, reconocidos (e incluso girados) a favor de

terceros durante el mes pero qué, por cuestiones de canje interbancario (tránsito ACH o CENIT) o cheques de canje posterior, o incluso problemas de aplicación de la transacción, no se evidencia en el extracto bancario al finalizar el mes y cerrar la conciliación bancaria, evidenciándose su débito en extracto de un mes posterior?

¿En qué código contable deben registrarse las partidas conciliatorias, cuando las haya, correspondiente a Egresos reconocidos por la entidad pública pero que solo parte de los mismos se reflejan en el extracto por cuanto falta el perfeccionamiento de medidas de embargo ordenadas contra los terceros titulares de dichos créditos, entre tanto la Tesorería General materializa las órdenes de embargo?

¿En qué Código contable deben registrarse las partidas conciliatorias, cuando las haya, correspondiente a gastos, comisiones y gravámenes financieros descontados indebidamente por las entidades entre tanto son devueltas por las entidades financieras?

¿En qué Códigos contables deben registrarse las partidas conciliatorias, cuando las haya, correspondiente a ingresos que son registrados por los responsables, involuntariamente, a un valor que difiere del observado en el extracto bancario y que por ende generan ajustes que deben ser realizados en la mensualidad posterior, entre tanto se realizan tales ajustes?”

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 108, 110, 117 y 121 contenidos en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

“7. Características Cualitativas de la Información Contable Pública

(...) 108. Oportunidad. La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce. (...)

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

(...)

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. (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre". *(Subrayado fuera de texto)*

La Resolución N° 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, prescribe:

"3.8. Conciliaciones de información.

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad.

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual

del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública.

3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios. (...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como (...) conciliaciones. (...)

4. ACTIVIDADES MÍNIMAS A DESARROLLAR.

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas implementadas por el ente público, con el objetivo de solucionar las situaciones señaladas y, por consiguiente, obtener estados contables e informes razonables y constituyen los mecanismos o acciones inherentes a las actividades que conforman los procesos, dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del Proceso Contable para el logro de los objetivos”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta contable:

“1470 – OTROS DEUDORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)

... Para los descuentos no autorizados y para la subcuenta 147055-Depósitos en Entidades Intervenidas, la contrapartida corresponde a la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

De acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 357 de 2008, la conciliación bancaria es un mecanismo de apoyo para el control y administración del disponible y de los recursos depositados en instituciones financieras, por lo que su alcance no puede limitarse a la sola identificación de las partidas que justifican las diferencias entre los registros contables y los valores reportados en los extractos bancarios, toda vez que ello debe acompañarse de la respectiva gestión administrativa de reclamos o de consecución de la información o documentos necesarios para soportar y reconocer los movimientos y garantizar la fiabilidad de los saldos que integran los estados contables.

En consecuencia, en principio no deben existir diferencias entre el saldo en libros y el saldo del extracto bancario con corte a 31 de diciembre de cada período, so pena de incumplir los principios de contabilidad de Registro, Devengo o causación y Período contable y las condiciones de Oportunidad y Universalidad para que la información contable cumpla la característica cualitativa de la Relevancia.

Ahora bien, cuando se presenten diferencias correspondientes a desembolsos que fueron girados y reconocidos a favor de terceros durante el mes pero que, por cuestiones de canje interbancario, cheques de canje posterior o problemas de aplicación de la transacción por parte del banco, no se formalizaron durante el período respectivo y por lo tanto no quedan registrados en el extracto bancario al finalizar el mes, sino en el extracto del mes posterior, la entidad mantendrá la partida conciliatoria sin hacer ningún ajuste adicional, siempre y cuando no corresponda a un error, toda vez que con ello no se transgreden los principios de causación o devengo, período contable ni los criterios de universalidad y oportunidad de la característica cualitativa de relevancia.

Alternamente se deberá hacer seguimiento y control de las diferencias surgidas por estos conceptos, hasta tanto se compruebe que efectivamente se realizó el desembolso en el mes siguiente, además de tomar las medidas administrativas necesarias sobre estas transacciones.

En cuanto a la tercera y cuarta inquietud, los gastos, comisiones y gravámenes financieros descontados indebidamente por las entidades financieras se podrán registrar en la subcuenta 147048-Descuentos no autorizados de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y adelantar las

gestiones administrativas necesarias para recuperar los valores respectivos; esto, teniendo en cuenta que se deben depurar tales registros en el corto plazo.

Por su parte, los ingresos registrados con un valor que difiere del observado en el extracto bancario, por errores aritméticos en el registro contable efectuado por la Entidad, deberán ser ajustados en el mismo periodo, afectando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la transacción, por el importe de los mayores o menores valores registrados, con lo cual no subsistirá partida conciliatoria por este tipo de situaciones.

Por último, se solicita mayor claridad en el planteamiento de la inquietud referente a partidas conciliatorias relacionadas con procesos de embargo ordenados contra terceros, ampliando la información del hecho económico, de forma tal que quede explícito el contexto al que hace alusión su consulta.

1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20162000000391 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Deudores Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento disminución de portafolio por giro a tercero con orden de pago del INVIAS, relacionado con FNR-L

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005605-2 en la cual manifiesta:

“El Fondo Nacional de Regalías, cuenta con unos recursos invertidos en Portafolio (En deuda pública) y que se encuentran administrados por la Dirección del Tesoro Nacional, provenientes de las regalías indirectas por explotación de sal, níquel, etc. que hasta 31 de diciembre de 2011 eran distribuidos por la ANH o ANM en cumplimiento de las competencias de ley, para ejecución de proyectos aprobados por el Fondo Nacional de Regalías.

A partir de 2012 cuando inició el período de liquidación del Fondo Nacional de Regalías, el portafolio se ha seguido incrementando en menor forma solamente por recursos de Reintegro de Convenios, Rendimientos Financieros del Portafolio y Reintegro de recursos girados a Entes Territoriales para ejecución de proyectos y los rendimientos financieros generados por estos (Sic).

Anualmente a través de la Ley Anual de Presupuesto, la Nación ha destinado recursos a entidades como INVIAS, MINISTERIO DE VIVIENDA, MINISTERIO DE EDUCACIÓN, DPS Y Corporación Regional del Atlántico— CRA, para la ejecución de proyectos de inversión, con fuente de financiación Fondos Especiales — FNR-L, que corresponde a los recursos del Portafolio anteriormente mencionado. Para la presente vigencia solo (Sic) se han apropiado en la Ley Anual de Presupuesto, recursos para INVIAS.

De acuerdo con lo anterior el Ministerio de Hacienda con la orden de pago del INVIAS, descuenta los recursos del portafolio y realiza el giro correspondiente al tercero o beneficiario de la orden de pago.

Dado que existe el registro contable en el FNR-L, del saldo del Portafolio en la subcuenta 142402 En Administración, de la cuenta 1424 Recursos Entregados en Administración, se efectúa la descapitalización del Portafolio Fondo para reflejar los pagos realizados por INVIAS en los Estados Contables, igualmente los giros efectuados por el FNR-L para proyectos de Inversión y Funcionamiento efectuando los siguientes registros:

Débito a la Subcuenta 572290 Otras Operaciones Sin Flujo de Efectivo, de la cuenta 5722 Operaciones Sin Flujo de Efectivo, y un Crédito a la Subcuenta 142402 En Administración, de la cuenta 1424 Recursos Entregados en Administración.

Agradecemos nos emitan su concepto, sobre la pertinencia del registro efectuado.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

En esta denominación se incluyen las cuentas de los recursos representados en valores con el objeto de aumentar los excedentes disponibles por medio de la percepción de rendimientos, dividendos y participaciones, variaciones de mercado y otros conceptos; también para cumplir disposiciones legales, fines de política, así como para adquirir o mantener el control de las entidades receptoras de la inversión. Además, incluye los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

1416 PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.

Además, en esta cuenta se registran los derechos originados en el cumplimiento de garantías por parte de la entidad contable pública.

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

5722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades contables públicas para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el derecho objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El cruce de cuentas que disminuya o cancele un derecho.
- El valor del crédito externo no monetizado para la cancelación de un proveedor, registrado por otra entidad contable pública.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda con la orden de pago del INVIAS, descuenta los recursos del portafolio y realiza el giro correspondiente al tercero o beneficiario de la orden de pago, se deben considerar los siguientes registros:

CAUSACIÓN DEL PASIVO PARA EL FNR-L

Cuando el derecho sea exigible para el INVIAS, el FNR-L debe causar el pasivo mediante un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315 Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

CON EL GIRO DEL MINISTERIO AL TERCERO, CON CARGO AL INVIAS

El Ministerio, reconoce un débito en la subcuenta 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito en la respectiva subcuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Alternamente reconoce un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

El FNR-L, reconoce un débito en la subcuenta 240315 Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Alternamente registra un débito en la subcuenta 572290 Otras operaciones sin flujo de efectivo, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000009961 Fecha: 05-04-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Información para el reconocimiento de la valorización o desvalorización del portafolio de Inversiones.

Doctor

JUAN CARLOS LÓPEZ CASTRILLÓN

Gerente General

Consortio Colombia Mayor

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002197-2, de 14 de marzo de 2016, mediante la cual hace referencia a la consulta N°. 2015200003827-1, solicita a la CGN precisar el procedimiento contable para el reconocimiento del portafolio de inversiones del Fondo de Solidaridad pensional, administrado por el Consortio Colombia Mayor 2013, en los siguientes términos:

“Con el fin de registrar en la contabilidad las valorizaciones o desvalorizaciones causadas en el mes, se toma como soporte el informe consolidado del último día del mes y se registran las valorizaciones en la cuenta de ingresos y las desvalorizaciones en la cuenta del gasto. El registro se realiza en forma global a cada una de las cuentas que corresponda, con el soporte donde se detalla uno a uno el comportamiento de cada título, que respalda el registro contable.

Con base en el concepto emitido por la Contaduría, el titular de los recursos, Ministerio del Trabajo, ha interpretado que la contabilización se debe realizar título a título en el sistema contable, por lo que solicitamos se nos indique si es viable el registro de forma global teniendo como soporte el reporte de valorización al que nos hemos referido, el cual reiteramos, cumple con todos los parámetros establecidos para tal fin.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La consulta No. 2015200003827-1 a que hace referencia concluyó que:

“(…) Teniendo en cuenta que los precios de valoración de los títulos pueden variar como consecuencia de las condiciones del mercado, es decir que dicha variación no es imputable al tenedor del título, el procedimiento contable permite que dentro de un periodo se puedan compensar las pérdidas con las ganancias originadas en las actualizaciones de un mismo título. No obstante, lo anterior, no es procedente compensar pérdidas netas obtenidas en un título con ganancias netas de otro título.

En este sentido el procedimiento establece que si el valor obtenido en la actualización de la inversión es mayor al valor en libros, la diferencia se registra como un ingreso, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiera y cuando el valor obtenido es menor que el valor registrado, la diferencia se registra como un gasto, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiera.

Por lo anterior, el registro de las variaciones durante el período debe conducir a revelar el resultado neto de cada título. En consecuencia, no deben trasladarse los registros de una pérdida previamente reconocida, a la cuenta de ingresos cuando un comportamiento del mercado conduce posteriormente a reconocer una utilidad, es decir que al registrar la utilidad deberá primero cancelarse la pérdida en el gasto y registrar en el ingreso el importe restante del resultado positivo obtenido. En forma equivalente debe procederse cuando se pasa de una situación que inicialmente da origen al reconocimiento de un ingreso y posteriormente se revierte el comportamiento del mercado generando una pérdida.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, reiteramos lo expresado en respuesta a la solicitud presentada a la CGN, en cuanto a que dentro de un mismo periodo pueden compensar las pérdidas con las ganancias originadas en las actualizaciones de un mismo título, de manera que el valor neto de cada título corresponda al registro de sus variaciones en el periodo, más no a la compensación de pérdidas netas obtenidas en un título con ganancias netas de otro título.

Por tanto, el informe periódico relacionado con las inversiones debe permitir por cada título, en cumplimiento del procedimiento contable que cuando se genere una utilidad, ésta se registre como un ingreso y un mayor valor del título, una vez verificada y descontada alguna pérdida anteriormente reconocida y en caso contrario procede cancelar el ingreso inicialmente reconocido y posteriormente la pérdida y disminución del título. Según lo anterior es posible reconocer la sumatoria de los movimientos débitos y créditos generados por las variaciones de un mismo título, o de un grupo de títulos que hayan tenido el mismo

comportamiento, pero en este último caso deberá garantizarse la trazabilidad de los títulos que hayan generado tal resultado, y consecuentemente deberán reconocerse en forma independiente, las pérdidas netas de las utilidades netas.

CONCEPTO No. 20162000019871 DEL 26-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.
	SUBTEMAS	Inversiones de administración de liquidez e inversiones con fines de política.

Doctora
RUTH N. GARCÍA ESGUERRA
Contadora (E)
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016550004579-2, del 13 de mayo de 2016, en la cual solicita aclaración respecto del tratamiento contable de la pérdida o ganancia generada en la venta de un título de deuda pública – TES medido a la Tasa Interna de Retorno.

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

CONSIDERACIONES:

Las inversiones de administración de liquidez y las inversiones con fines de política, conforme a los numerales 3 y 4, respectivamente, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, deben ser actualizadas conforme a las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera; en el caso particular de las inversiones con fines de política, con base en la Tasa Interna de Retorno. La diferencia que se presente entre el valor de la actualización y el valor de la inversión registrado afectará el resultado.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el caso señalado en la consulta sobre el TES con vencimiento el 13 de junio de 2016, el cual fue vendido el 18 de mayo del mismo año al Tesoro Nacional, la entidad debió actualizar el valor del título a la Tasa de Interés Efectiva en la fecha de venta, con el propósito de reconocer el rendimiento de los días corridos del cupón, así como la actualización de la inversión. La diferencia entre el valor actualizado en libros y el valor de venta en la fecha de negociación, debió reconocerse en el resultado en las cuentas de utilidad o pérdida en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda, según corresponda.

Posterior a la negociación de la inversión, no hay lugar al reconocimiento de la valoración a la Tasa de Interna de Retorno al 30 de mayo ni al 13 de junio de 2016, en la medida que la entidad transfirió al Tesoro Nacional los derechos a recibir el cupón y el nominal por parte del emisor en la fecha de vencimiento, y en contraprestación anticipó estos flujos en la negociación del TES el 18 de mayo.

CONCEPTO No. 20162000023881 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Actualización al valor intrínseco de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas cuando el receptor de la inversión, aplica algún marco de regulación contable expedido en el proceso de convergencia de las normas de contabilidad hacia estándares internacionales.

Doctora:

YAMILE HERNÁNDEZ CORTES

Subsecretaria de Contabilidad

Departamento del Valle del Cauca

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500038242, del 20 de mayo de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la política contable que debe adoptar el Departamento bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente para actualizar sus inversiones patrimoniales en entidades no controladas al valor intrínseco, considerando que se han presentado impactos significativos en el patrimonio de

las empresas en las cuales se poseen las inversiones, como consecuencia de la aplicación de los nuevos marcos de regulación contable expedidos en el proceso de convergencia de las normas de contabilidad hacia estándares internacionales de aceptación mundial.

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

CONSIDERACIONES:

El párrafo 111 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, establece que la información contable pública es comprensible cuando:

“...permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el párrafo 113 del mismo documento señala que la información contable pública es consistente cuando:

“...los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 20 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala frente a la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas:

“La actualización (...) surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que los criterios utilizados por el Departamento del Valle del Cauca para el cálculo del valor intrínseco de sus inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben ser aplicados de forma coherente y uniforme en el tiempo, con el propósito de garantizar la consistencia de la información contable pública; razón por la cual, el Departamento junto con las empresas en las cuales se tiene la inversión, deben adoptar las estrategias necesarias para disponer la información financiera del receptor de la inversión, homologada técnicamente a los parámetros y criterios contables que aplica el inversor.

CONCEPTO No. 20162000025791 DEL 09-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones patrimoniales en entidades controladas
	SUBTEMAS	Improcedencia del reconocimiento de derechos del Municipio de Aguazul (Casanare) en el patrimonio de la Empresa Casanareña de Lácteos Ltda.

Doctora
SANDRA ISABEL URREGO CRISTANCHO
Contadora
Alcaldía Municipal Aguazul (Casanare)
Aguazul (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500038082, del 23 de mayo de 2016, mediante la cual señala que en el año 2001 se constituyó la Empresa Casanareña de Lácteos, creada como una sociedad pública con la participación de varios entes territoriales de la región. Que posteriormente, en la vigencia 2001, se realiza una reforma estatutaria transformándola en una Sociedad de responsabilidad limitada de propiedad de solo dos socios (Entes territoriales). También informa que en este mismo año se realiza una nueva reforma a los estatutos, donde los derechos sobre el patrimonio quedaron 100% a nombre del Municipio de Aguazul, dividiendo el patrimonio en 302 cuotas, cuyo valor nominal es \$1 millón cada una. Igualmente se manifiesta que posteriormente se han efectuado aportes para capitalizarla.

Al respecto se pregunta:

1. ¿Debe reconocerse una inversión patrimonial en entidades controladas?, acotando que los miembros de la Junta Directiva son funcionarios de la Alcaldía Municipal y de la empresa.
2. Si ello es así, ¿deben reportarse operaciones recíprocas por parte del Municipio y la empresa?
3. En caso que no se trate de una inversión patrimonial en entidades controladas ¿cómo deberían reconocerse los derechos patrimoniales en la contabilidad del Municipio?
4. ¿Cómo se debe registrar la entrega de recursos que efectúa la Administración Municipal en favor de entidades descentralizadas?

CONSIDERACIONES

El Código de Comercio, en el Artículo 374 del Título VI, Capítulo I, señala:

“ARTÍCULO 374. NÚMERO MÍNIMO DE ACCIONISTAS EN LA SOCIEDAD ANÓNIMA. La sociedad anónima no podrá constituirse ni funcionar con menos de cinco accionistas”.
(Subrayado fuera de texto)

Los Artículos 85 y 101 de la Ley No 489 de 1998, señala:

“Artículo 85º.- Empresas industriales y comerciales del Estado. Las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características:

- a. Personería jurídica;
- b. Autonomía administrativa y financiera;
- c. Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución.

El capital de las empresas industriales y comerciales del Estado podrá estar representado en cuotas o acciones de igual valor nominal.
(...)

“Artículo 101º.- Transformación de las sociedades en empresas. Cuando las acciones o cuotas sociales en poder de particulares sean transferidas a una o varias entidades públicas, la sociedad se convertirá, sin necesidad de liquidación previa, en empresa industrial y comercial o Sociedad entre entidades públicas. Los correspondientes órganos directivos de la entidad procederán a modificar los estatutos internos en la forma a que hubiere lugar. (Subrayados fuera de texto)

Respecto de la normativa contable pública, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, Título II, numeral 7 del Capítulo I, Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, indica lo siguiente:

“7. INVERSIONES PATRIMONIALES

Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el momento en que el Municipio de Aguazul (Casanare) adquiere el 100% de las cuotas o partes de interés social que conformaban el patrimonio de la Empresa Casanareña de Lácteos S.A., esta sociedad se convirtió, sin necesidad de liquidación previa, en una empresa industrial y comercial, tal como lo dispone el Artículo 101 de la Ley No. 489 de 1989, perdiendo así la condición de una empresa societaria, por cuanto para funcionar como sociedad anónima se requiere de cinco accionistas, como mínimo, como lo establece el Artículo 374 del código de Comercio.

En consecuencia, con independencia de que el Municipio de Aguazul tenga el control sobre la citada empresa, no debe efectuar reconocimiento alguno en la subcuenta 120833-Sociedades públicas, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, por cuanto en esta solo deben registrarse los derechos en entidades de carácter societario, condición que no se cumple a raíz de la decisión adoptada con la última reforma estatutaria de la Empresa Casanareña de Lácteos.

Bajo este contexto, los derechos del Municipio de Aguazul en la Empresa Casanareña de Lácteos no son objeto de reporte como operaciones recíprocas, por ninguna de las dos

entidades.

En cuanto al registro de los giros a favor de entidades descentralizadas, este dependerá de la esencia económica subyacente en relación con cada tipo de operación, de la naturaleza de la entidad receptora de los recursos, de la intención o propósito para la que se entregan los dineros y si se cede o no el control sobre los recursos. Por lo tanto, para absolver su pregunta es necesario que se describa con detalle el contexto del caso concreto objeto de su consulta.

CONCEPTO No. 20162000038691 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Actualización de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

Doctora

CLARA INÉS ROJAS ESPINOSA

Profesional Especializado

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas-IPSE

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016550006665-2, del 6 de octubre de 2016, mediante la cual solicita se le indique el procedimiento contable a seguir para la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

La entidad señala que el IPSE tiene inversiones en la Empresa de Energía del Amazonas S.A con una participación del 90.60% y en Centrales Eléctricas de Nariño S.A con una participación del 64.71%, y que las registró en las subcuentas de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS por su costo nominal y las actualizó por el valor intrínseco. Además, informa que este mismo procedimiento se viene aplicando para las inversiones en entidades no controladas.

Al respecto, este despacho se permite dar respuesta a su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos” que hace parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala las directrices que la entidad debe seguir para el reconocimiento, actualización y revelación de las inversiones, que a continuación se transcriben en los apartes relativos a su consulta:

“8. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante.

El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma.

9. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que éste sea menor que el valor intrínseco. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social sea superior al valor intrínseco, la inversión se debe registrar por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y la subcuenta 197001-Crédito mercantil, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

10. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inmediato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. (...)

12. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES

La entidad debe establecer trimestralmente los cambios patrimoniales de la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto, mediante la comparación de los conceptos que conforman el patrimonio de dicha entidad. Para el efecto se adoptarán las medidas necesarias que permitan disponer oportunamente de la información, con el fin de adelantar los respectivos cálculos y registros de actualización, la cual sirve como soporte contable.

13. VARIACIONES ORIGINADAS EN RESULTADOS

El primer cálculo de la variación de los resultados en el año corresponde a la utilidad o pérdida del primer trimestre. Los demás cálculos corresponden a la diferencia entre el valor de los resultados acumulados al trimestre objeto de reporte con respecto al anterior.

Del resultado del ejercicio deben excluirse las utilidades o pérdidas originadas en operaciones entre las entidades que tengan participación, con la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto. También deben excluirse las utilidades que correspondan al capital preferente, es decir, las acciones con dividendo preferencial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto, aumentan o disminuyen el valor de la inversión registrado, con abono a ingresos o cargo a gastos, según sea el caso.

Si como resultado de la actualización se obtiene utilidad, se registra como ingreso, previa disminución del gasto por la pérdida si existiere. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4807-UTILIDAD POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Si por el contrario se obtiene pérdida, se registra como gasto, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5806-PÉRDIDA POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN

PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

En el evento en que las variaciones negativas de los resultados alcancen el valor neto de la inversión, debe abandonarse el método de participación patrimonial, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas.

14. VARIACIONES ORIGINADAS EN LAS DEMÁS PARTIDAS PATRIMONIALES

Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo al superávit por el método de participación patrimonial.

Si la variación es positiva, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Por el contrario, si la variación es negativa, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. (...)

17. AJUSTE AL VALOR INTRÍNSECO

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas son objeto de ajuste al valor intrínseco cuando se disponga de este valor, con el fin de reconocer la diferencia entre el precio de adquisición y el valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social, en el momento de la compra. Si como resultado de la comparación el valor de la inversión es inferior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. Si por el contrario, como resultado de la comparación el valor de la inversión es superior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128035- Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

El ajuste al valor intrínseco se modifica por nuevas adquisiciones. Si la nueva comparación da como resultado que el valor intrínseco es superior al valor de la inversión, y previamente se tenía registrada una valorización, ésta se incrementa. Si por el contrario, el valor de la

inversión es superior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Si la diferencia excede el valor registrado como valorización debe constituirse una provisión por el exceso, para lo cual se debita la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Ahora bien, si la nueva comparación da como resultado que el valor intrínseco es inferior al valor de la inversión, y previamente se tenía registrada una provisión, ésta se incrementa. Si por el contrario, el valor intrínseco es superior al valor de la inversión, se debita la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR) y se acredita la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES, si la provisión se constituyó en el período contable, o la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, si la provisión se constituyó en períodos anteriores. Si la diferencia supera el valor de la provisión nuevamente se constituyen valorizaciones.

Cuando por efectos de la aplicación del método de participación patrimonial el valor neto de la inversión llegue a cero y en consecuencia se abandone el método de participación patrimonial, el inversor debe comparar el valor de la inversión con el intrínseco, cuando disponga de este valor, con el fin de ajustar o reversar las valorizaciones constituidas.

19. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen por el método del costo, mediante el cual el reconocimiento inicial se efectúa por el costo histórico y las utilidades por concepto de dividendos y participaciones distribuidos en efectivo o en acciones, cuotas o partes de interés social, hasta el monto que percibe como distribuciones de ganancias netas acumuladas de la entidad en la que invierte, originadas con posterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen como ingreso. Si las ganancias distribuidas se generaron con anterioridad a la fecha de adquisición, se constituyen en un menor valor de la inversión. Cuando la inversión se efectúe en moneda extranjera procede la re expresión por diferencia en cambio.

20. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.

La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, cuando se coticen en bolsa, deben actualizarse mensualmente. En caso contrario, deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De las consideraciones y la información suministrada por la entidad en la consulta, se concluye que las inversiones del IPSE se clasifican en “Inversiones patrimoniales en entidades controladas”, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%).

En consecuencia, el reconocimiento inicial corresponde al costo de adquisición siempre que sea menor que el valor intrínseco; en caso contrario la diferencia con respecto al costo de adquisición se registra como un activo intangible por concepto de crédito mercantil. Adicionalmente, en el momento de la compra, la inversión puede ser objeto de ajuste al valor intrínseco, para lo cual se comparará el valor de la inversión con el valor intrínseco. Si como producto de la comparación el valor de la inversión es menor que el valor intrínseco se registra una valorización y un superávit por valorización.

En este sentido, la entidad debe ajustar las valorizaciones y el superávit por valorización, por

las actualizaciones posteriores al momento de la compra de la inversión.

Dado que las inversiones patrimoniales en entidades controladas se actualizan por el método de la participación patrimonial, mediante la comparación de los conceptos que conforman el patrimonio de la entidad donde se tiene la inversión, clasificando las variaciones en las originadas en resultados y las originadas en las partidas patrimoniales distintas de resultados, la entidad debe realizar los siguientes ajustes:

Identificar las variaciones patrimoniales originadas en resultados y las originadas en las partidas patrimoniales distintas de resultados y realizar los reconocimientos correspondientes. Para el efecto, las variaciones originadas en los resultados aumentan o disminuyen el valor de la inversión y afecta los resultados de períodos anteriores, para lo cual la entidad debe realizar los ajustes afectando las subcuentas relacionadas con la cuenta de “Ajuste de ejercicios anteriores”, mientras que las variaciones del período corriente se registran con abono a ingresos o cargo a gastos.

Por su parte, las variaciones originadas en partidas patrimoniales distintas de resultados, aumentan o reducen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo al superávit por el método de participación patrimonial, con independencia del período contable al que correspondan.

Ahora bien, con respecto a las inversiones en entidades no controladas, estas se reconocen inicialmente por el costo histórico y se actualizan por el valor intrínseco o por la cotización en bolsa, constituyendo una valorización y un superávit por valorización, cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones. Cuando se coticen en bolsa, deben actualizarse mensualmente. En caso contrario, deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año.

CONCEPTO No. 20162000040301 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	La correcta contabilización del aporte efectuado por el Municipio para la creación de Montería Ciudad Amable S.A.S.

Doctora
LUZ ÁNGELA MORA DUSSAN
Contadora Externa
Municipio de Montería
Montería - Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007151-2, del día 26 de octubre de 2016, en la cual solicita se indique la correcta contabilización del aporte efectuado por el Municipio para la creación de Montería Ciudad Amable S.A.S, por valor de \$1.200.000.000

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

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 0543 de 2010, por medio del cual se constituye la sociedad por acciones simplificada denominada Montería Ciudad amable S.A.S, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 7°: CAPITAL AUTORIZADO, SUSCRITO Y PAGADO: Capital autorizado: El capital autorizado es la suma de MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$1.200.000.000.00), divididos en Un (1) Millón Doscientos Mil acciones ordinarias de igual valor nominal, a razón de Mil Pesos (\$ 1.000.00) cada una.

Capital Suscrito: A la fecha de éste documento el accionista, constituyente único, ha suscrito MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$1.200.000.000.00), dividido en un (1) Millón Doscientos Mil acciones ordinarias de igual valor nominal, a razón de Mil Pesos (\$1.000) cada una.

Capital Pagado: El capital pagado por el constituyente único es la suma de MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$1.200.000.000.00), dividido en un (1) Millón Doscientos Mil acciones ordinarias de igual valor nominal, a razón de Mil Pesos (\$1.000) cada una.

PARÁGRAFO: El pago del valor de las acciones de la sociedad se realizará de la siguiente forma: CUATROCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$400.000.000) se pagarán en la vigencia 2010, con pago al Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 001409 de fecha 28 de julio de 2010 y los OCHOCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$800.000.000), restantes se cancelarán en el transcurso del año 2011. (...)

ARTÍCULO 9°. TÍTULOS DE LAS ACCIONES: Al accionista único constituyente se le expedirán los títulos representativos de sus acciones de carácter definitivo por el número de acciones que haya pagado totalmente y, certificados de carácter provisional, por el número de acciones suscritas, todavía no pagadas totalmente. El contenido y las características de los títulos se ajustarán a lo preceptuado en las normas legales vigentes correspondientes.

ARTÍCULO 10°. ÓRGANOS DE LA SOCIEDAD: La sociedad “MONTERIA CIUDAD AMABLA S.A.S.” contará con los siguientes órganos: ASAMBLEA GENERAL DE ACCIONISTAS, JUNTA DIRECTIVA, GERENTE y LA REVISORÍA FISCAL.

PARÁGRADO PRIMERO: Mientras el Municipio de Montería sea el accionista único, éste ejercerá todas las facultades de la Asamblea General de Accionistas y se pronunciará a través de actas debidamente asentadas en el libro correspondiente de la sociedad. (...)

ARTÍCULO 17°. RÉGIMEN DE QUÓRUM Y MAYORÍAS DECISORIAS: La asamblea deliberará con un número singular o plural de accionistas que representen cuando menos la mitad más uno de las acciones suscritas con derecho a voto. Las decisiones se adoptarán con los votos favorables de uno o varios accionistas que representen cuando menos la mitad más uno de las acciones con derecho a voto presentes en la respectiva reunión, lo que aplicará de igual forma, en el evento de que se realicen reformas estatutarias, que son de competencia exclusiva de la Asamblea.

ARTÍCULO 18°. CONFORMACIÓN DE LA JUNTA DIRECTIVA: La Junta directiva de la Sociedad “MONTERIA CIUDAD AMABLA S.A.S.”, estará conformada por cinco (5) miembros y sus suplentes así:

1. El Alcalde de Montería o su delegado
2. Un funcionario de Municipio de Montería designado por el Alcalde.
3. Un funcionario designado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público
4. Un funcionario designado por el Ministerio de Transporte.
5. Un funcionario designado por el Departamento Nacional de Planeación (...)

ARTICULO 20°. FUNCIONES DE LA JUNTA DIRECTIVA: La Junta Directiva de la sociedad “MONTERIA CIUDAD AMABLE S.A.S.”, tendrá asignadas las siguientes funciones:

1. Establecer las políticas generales de la sociedad.
2. Designar el gerente de la Sociedad de terna que presente el Alcalde de Montería.
3. Facultar y autorizar al Gerente de la sociedad para celebrar actos y contratos superiores a 500 salarios mínimos mensuales vigente” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente señala:

“8. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante.

El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma. (...)

La entidad sobre la cual se ejerce el control se denomina entidad controlada, la entidad en la que se comparte el control se denomina entidad bajo control conjunto, y la entidad sobre la cual se ejerce influencia importante se denomina entidad asociada.

9. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que éste sea menor que el valor intrínseco. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social sea superior al valor intrínseco, la inversión se debe registrar por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y la subcuenta 197001-Crédito mercantil, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El reconocimiento del crédito mercantil está sujeto al cumplimiento de las condiciones contenidas en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos

Intangibles. El mayor valor pagado debe reflejar los beneficios económicos futuros esperados originados en el buen nombre, personal especializado, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios, localización favorable y las expectativas de nuevos negocios, entre otros.

Con el fin de reflejar la realidad económica de la operación y su asociación directa con los beneficios económicos que se espera tener de la inversión, el crédito mercantil debe ser amortizado con base en metodologías de reconocido valor técnico, durante el plazo en que, según el estudio técnico realizado para la adquisición, se espera recuperar la inversión. No obstante, el crédito mercantil con vida útil indefinida no es objeto de amortización.

Al cierre de cada período contable, la entidad contable pública debe evaluar el crédito mercantil a efectos de verificar si las condiciones de generación de beneficios económicos futuros se mantienen; en caso contrario, debe proceder al retiro de este activo para lo cual se debita la subcuenta 197501-Crédito mercantil, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR) y se acredita la subcuenta 197001-Crédito mercantil, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, registrando la diferencia en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En notas a los estados contables se deben revelar las razones por la cuales se retira el crédito mercantil.

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas no son objeto de reconocimiento de dividendos por cobrar ni de ajuste por diferencia en cambio, toda vez que el método de actualización incorpora estos conceptos”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y la información suministrada por el consultante, se concluye lo siguiente:

Los recursos aportados por el Municipio de Montería para la constitución de la empresa Montería Ciudad Amable S.A.S, se debieron reconocer como una inversión patrimonial en entidad controlada, por cuanto la participación patrimonial en dicha empresa fue superior al cincuenta por ciento (50%), siendo éste el accionista único y el designado para ejercer todas las facultades de la Asamblea General de Accionistas de la empresa. Para tal efecto, el Municipio debió aplicar lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, reconociendo la inversión patrimonial por su costo de adquisición, siempre que éste haya sido menor al valor intrínseco, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208 – INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y acreditando la subcuenta 110601 – Cajero, de la cuenta 1106 – CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

En caso tal que el costo de adquisición de las acciones hubiera sido superior al valor intrínseco, se debió registrar la inversión por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil. Para el efecto, se debió debitar la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208 – INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y la subcuenta 197001 – Crédito mercantil, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditar la subcuenta 110601 – Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000012521 del 03-05-2016

1.3 RENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20162000017391 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar Deudores Otros pasivos Ingresos fiscales Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del impuesto sobre vehículos automotores recaudado por los Departamentos.

Doctora
LUZ MARINA GALEANO
Profesional Universitario
Departamento del Quindío
Armenia Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003416-2, en la cual consulta la vigencia del concepto 20119-157392 de 03 de octubre de 2011, sobre el tratamiento contable del 20% del impuesto de vehículos, precisando telefónicamente sobre el registro cuando el recaudo opera en un período distinto al de causación del impuesto.

CONSIDERACIONES

El artículo 146 de la Ley 488 de 1998, determina que: “El impuesto de vehículos automotores se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional”.

Asimismo, el artículo 147 de la mencionada Ley establece respecto a la administración y control del tributo, que: “El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto”.

El artículo 107 de la Ley 633 de 2000, respecto a la distribución del recaudo del impuesto de vehículos dispone que: “Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración. (...)”

Respecto de la normativa contable pública, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“1. 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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.

(...)

113. **Consistencia.** La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“1310 - VIGENCIAS ANTERIORES

Las Rentas de vigencias anteriores son los saldos de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente.

1470 – OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

2905–RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

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.

93- ACREEDORAS DE CONTROL

En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.” (Subrayados fuera del texto)

El Concepto 20119-157392 del 03-10-11, dirigido al Doctor Reynerio Riaño Pineda, Contador de la Alcaldía Municipal de Sogamoso, sobre el particular concluyó:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que por disposición legal a los municipios les asiste el derecho de participar del impuesto de vehículos, el tratamiento contable corresponde a:

1. En los departamentos:

1.1. Reconocimiento del derecho al 80% del impuesto

Una vez se genere la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, los departamentos reconocerán contablemente la parte del impuesto que les corresponde mediante un débito en la subcuenta 130533- Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410533- Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos, sin sobreestimarlos, es decir, deben restar del valor total del impuesto liquidado el valor que equivale al porcentaje que le corresponde a los municipios.

En ese orden de ideas, los departamentos, en su calidad de entidades contables públicas reconocerán en cuentas de orden de control el valor del porcentaje que le corresponde a los municipios, debitando la subcuenta 991590-Otras cuantas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

1.2 Recaudo

En el evento en que el recaudo de los recursos por parte de los departamentos se produzca en la misma vigencia de la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme, u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, estas entidades deben registrar un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el total de los recursos recaudados, un crédito a la subcuenta 130533- Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, por el valor causado previamente, y un crédito a la subcuenta 290502- Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor que corresponde a los municipios.

Si el recaudo se produce en una vigencia diferente a la que corresponde la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme, u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, estas entidades deben registrar un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en las subcuentas 131033- Impuestos sobre vehículos automotores, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, y 290502- Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

De forma complementaria, en el momento del recaudo o cuando la renta se extinga por causas diferentes al pago, el departamento debe proceder a descargar los valores a favor de los municipios de las cuentas de orden acreedoras, para lo cual deben registrar un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

2. En los municipios

2.1 Reconocimiento del derecho al 20% del impuesto

Con base en la información suministrada por los departamentos, los municipios reconocerán el ingreso por concepto del porcentaje del impuesto sobre vehículos automotores debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos.

2.2 Recaudo

Una vez el departamento informe sobre el recaudo, el municipio deberá proceder a reclasificar el derecho reconocido inicialmente como una renta por cobrar a un concepto de deudores, para lo cual debitará la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL. El recaudo de los valores girados por los departamentos se registra debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública de la universalidad y de la consistencia, se ratifica el procedimiento contable del impuesto de vehículo, adicionando los registros por cambio de período entre la causación y el recaudo del impuesto, quedando en los siguientes términos:

1.1. Reconocimiento por los Departamentos del derecho al 80% del impuesto que les pertenece y del 20% correspondiente a los Municipios:

Una vez se genere la declaración tributaria, o la liquidación oficial en firme u otro acto administrativo que liquide dicho impuesto, los departamentos reconocerán contablemente la parte del impuesto que les corresponde mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde como ingresos, sin sobreestimarlos, es decir, deben restar del valor total del impuesto liquidado, el valor que equivale al porcentaje que le corresponde a los municipios.

En ese orden de ideas, los Departamentos, en su calidad de entidades contables públicas registrarán en cuentas de orden de control el valor del porcentaje que le corresponde a los municipios, debitando la subcuenta 991590-Otras cuantas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

1.2. Cambio de período

Si terminado el período en que se causa el impuesto, no se efectúa el recaudo, al comienzo del período siguiente tanto el Departamento como el Municipio deben reclasificar el importe correspondiente de la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL a la subcuenta 131033- Impuestos sobre vehículos automotores, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.

1.3 Recaudo

El recaudo de los recursos por parte de los Departamentos se registra mediante un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el total de los recursos recaudados, un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL o en la subcuenta 131033-Impuestos sobre vehículos automotores, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 290502-Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor que le pertenece a los Municipios.

Alternamente, en el momento del recaudo o cuando la renta se extinga por causas diferentes al pago, el Departamento debe proceder a descargar los valores a favor de los municipios de las cuentas de orden acreedoras, para lo cual deben registrar un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

1.4. Giro a las Municipios

En el momento en que los Departamentos giren a los Municipios el 20% que les asignó la Ley, les corresponde registrar un débito en la subcuenta 290502-Impuestos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. En los municipios

2.1 Reconocimiento del derecho al 20% del impuesto:

Con base en la información suministrada por los Departamentos, los Municipios reconocerán el ingreso por concepto del porcentaje del impuesto sobre vehículos automotores debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105- TRIBUTARIOS, por el valor que les corresponde de conformidad con lo asignado por la Ley.

2.2 Recaudo en cabeza de los Departamentos

Una vez los Departamentos informen sobre el recaudo, los Municipios deberán proceder a reclasificar el derecho reconocido inicialmente como una renta por cobrar a un concepto de deudores, para lo cual debitará la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, o la subcuenta 131033-Impuesto sobre vehículos automotores 1310-VIGENCIAS ANTERIORES si previamente debió efectuarse reclasificación indicada en el numeral 1.2. Cambio de período.

2.3. Giro por parte de los Departamentos

El recaudo de los valores girados por los Departamentos se registra debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

3. Operaciones recíprocas

Teniendo en cuenta que los Departamentos con el recaudo del impuesto reconocen como obligación el 20% del impuesto sobre vehículos automotores que le corresponde a los

Municipios, se configura una operación recíproca objeto de reporte, entre el saldo de la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, registrado por los Municipios y el saldo de la subcuenta 290502-Impuestos, registrado por los Departamentos.

Con este Concepto se complementa el Concepto 20119-157392 del 03-10-11, dirigido al Doctor Reynerio Riaño Pineda, Contador de la Alcaldía Municipal de Sogamoso.

CONCEPTO No. 20162000023071 DEL 30-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de anticipos de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio bimestrales y registro cuando el contribuyente paga anual

Doctora
SANDRA URREGO
Contador
Municipio Aguazul
Aguazul - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500043332, del día 22 de junio de 2016, mediante la cual solicita el procedimiento contable para el registro de anticipos por declaraciones bimestrales del Impuesto de Industria y Comercio presentadas por los contribuyentes y el registro cuando el contribuyente presenta y paga la declaración anual de ICA.

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

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad contable pública, los párrafos 117, 148, 149, 151, 236, 237 y 265 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

“8. Principios de Contabilidad Pública

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. (...)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. **Noción.** Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos (...)

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período (...).

9.1.2.7 Otros pasivos

236. **Noción.** Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.

237. Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías. (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias,

la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”. (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.”

“2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 13-Rentas por Cobrar.” (Subrayado fuera de texto)

“4105 TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. Cuando sobre las rentas objeto de causación se hayan recibido los flujos anticipadamente por procesos de titularización, la contrapartida corresponde a las

subcuentas 291010-Procesos de Titularización Nacionales y 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, según corresponda”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención al principio de Devengo o Causación, el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, es por esto que el reconocimiento de las transacciones derivadas de los pagos de anticipos relacionados con impuestos, específicamente para el impuesto ICA deberá efectuarse considerando:

1. Recepción de los Recursos

El registro debe ser un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS

2. Causación del Ingreso por Impuestos

El Municipio debe causar oportunamente los ingresos por concepto de impuestos mediante un débito a la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y un crédito a la subcuenta 410508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, con ocasión de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o por las liquidaciones oficiales una vez se encuentren en firme (reversando los registros previos que para este último caso deben efectuarse en las cuentas de orden 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA).

3. Aplicación del pago anticipado

Simultáneamente debita la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS y acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL o de la 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, según corresponda.

El procedimiento anteriormente descrito, aplica igualmente para los períodos bimensuales o anuales de las declaraciones tributarias.

CONCEPTO No. 20162000028871 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de cuotas moderadoras por parte de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de cuotas moderadoras por parte de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud

Señor

LEOMED ALFONSO TABORDA GARCIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500056062, del 16 de agosto de 2016, en la cual solicita se le indique el procedimiento para contabilizar los mayores valores pagados en cuotas moderadoras, con respecto al costo de los medicamentos suministrados al paciente.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta

CONSIDERACIONES:

Teniendo en cuenta que a las entidades que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud, les corresponde aplicar el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público- Resolución N° 414 de 2014, se requiere considerar lo dispuesto en esta normativa, así como lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para las entidades que se acogieron al cronograma dispuesto en la Resolución N° 633 de 2015, que modificó la Resolución 414 de 2014.

Desde la perspectiva del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los numerales 1, 2 y 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, establece lo siguiente:

“1. CAUSACIÓN DE LOS INGRESOS POR LA VENTA DE SERVICIOS DE SALUD

En el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS deben garantizar su subsistencia, para lo cual se requiere la facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación.

2. CONTRATOS POR EVENTO

Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

(...)

3. CONTRATOS DE CAPITACIÓN Y DE ATENCIÓN A VINCULADOS

En estos contratos, por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Tratándose de los contratos a vinculados, se debitan las subcuentas 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta y 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. (...)

4. RECAUDO DE LA CUOTA MODERADORA Y COPAGOS.

De acuerdo con la ley, son ingresos de la Empresa Promotora de Salud-EPS, las cuotas moderadoras que reciben de los afiliados y los copagos que reciben de los beneficiarios, razón por la cual cuando la IPS efectúe el cobro por dichos conceptos, debe registrarlos como un recaudo a favor de terceros, debitando la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y acreditando la subcuenta 290503-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abone a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta 140901-Plan obligatorio de salud POS-EPS, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

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 el numeral 2 en relación con las cuentas por cobrar, señala:

“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.”

Por su parte el Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad 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.

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.”

CONCLUSIONES

- 1 Procedimiento contable para las entidades que conforman el Sistema de Seguridad Social en salud y que aún se encuentran aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, por cuanto se acogieron al cronograma especial dispuesto en la Resolución N°633 de 2015:
 - Para facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación, la Institución prestadora de servicios de salud- IPS, registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.
 - El recaudo de las cuotas moderadoras que efectúan las IPS, a favor de las Empresas Promotoras de Salud-EPS, se registra mediante un débito en la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y acreditando la subcuenta 290503-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, independientemente del costo de los medicamentos.
 - Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
 - Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abona a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta 140901-Plan obligatorio de salud POS-EPS, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.
- 2 Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud- IPS que se encuentran aplicando el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, para la facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación, registran un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

El recaudo de las cuotas moderadoras que efectúan las IPS, a favor de las Empresas Promotoras de Salud-EPS, se registra mediante un débito en la subcuenta respectiva de la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y un crédito en la subcuenta 240704-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2704-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, independientemente del costo de los medicamentos.

Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 240704-Ventas por cuenta de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abone a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 240704-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20162000030451 DEL 10-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Causación del impuesto predial e ICA

Doctora
ANGEE ASTRID RODRÍGUEZ
Contadora
Municipio de Guasca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005415-2, del 4 de agosto de 2016, en la cual solicita orientación sobre la causación del Impuesto Predial e ICA, puesto que, en la práctica no es posible tener una liquidación oficial en firme u otro acto administrativo debido a la forma de pago, a pagos dobles, descuentos, intereses, prescripciones, alivios tributarios, entre otros.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Código Contencioso Administrativo en relación con la firmeza, versa:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Estatuto Tributario Municipal de Guasca, actualizado mediante el acuerdo N° 079 de 2014, establece:

“ARTICULO 54.- LIQUIDACIÓN OFICIAL. - El Impuesto Predial Unificado se liquidará oficialmente por parte de la Secretaria de Hacienda o la oficina que haga sus veces.

PARAGRAFO PRIMERO. - El hecho de no recibir la factura, cuenta de cobro o estado de cuenta del impuesto predial unificado no exime al contribuyente del pago respectivo y oportuno del mismo, así como de los intereses moratorios que se causen en caso de pago extemporáneo.

PARAGRAFO SEGUNDO- Constituirá operación administrativa de liquidación del Impuesto Predial Unificado, el auto avalúo, la aplicación sistematizada de la tarifa correspondiente sobre el avalúo catastral determinado por la entidad catastral correspondiente. La operación de liquidación del impuesto tanto sistematizada como por resolución motivada, constituye un acto administrativo de ejecución. ...

ARTÍCULO 55: Ley 1430 de 2010 Artículo 58. DETERMINACIÓN OFICIAL DE LOS TRIBUTOS DISTRITALES POR EL SISTEMA DE FACTURACIÓN. Establecer sistema de facturación que constituya determinación oficial del tributo y presente mérito ejecutivo, sin perjuicio de que se conserve el sistema declarativo de los impuestos sobre la propiedad.

ARTÍCULO 56.- CAUSACIÓN Y PERIODO GRAVABLE - El Impuesto Predial Unificado se causa el 1° de enero del respectivo año gravable, y su período gravable es anual, el cual está comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del respectivo año fiscal. ...

ARTÍCULO 57.- VENCIMIENTOS PARA EL PAGO E INCENTIVOS FISCALES- para cada vigencia fiscal los plazos para el pago del impuesto predial unificado serán los que a continuación se señalan:

1. Descuento del quince por ciento (15%) sobre el valor total del impuesto, si se efectúa el pago hasta el último día hábil del mes de Mayo.

2. A partir del primero de junio de cada año, se liquidarán los respectivos intereses de mora conforme a lo estipulado por la Ley. (...)

ARTICULO 78.- ADOPCION AUTOAVALUO Los sujetos pasivos de este impuesto deberán manifestar por escrito su voluntad de optar por el sistema de autoavalúo y declaración privada, la Secretaria de Hacienda expedirá los actos administrativos correspondientes.

Los sujetos pasivos de este impuesto que no manifiesten por escrito su voluntad de optar por el sistema de autoavalúo y declaración privada, se ceñirán al sistema general de avalúo catastral.” (Subrayados fuera de texto)

Con respecto al impuesto de Industria y Comercio, el mismo estatuto tributario establece:

“ARTICULO 86. DECLARACIÓN Y PAGO EN EL SISTEMA DE AUTOAVALÚO Los contribuyentes declarantes presentaran su declaración anual del impuesto predial unificado en los formularios que para el efecto adopte la Secretaría de Hacienda y deberán pagar el tributo determinado dentro de los plazos, en los sitios y en los horarios que ésta fije para el efecto. (...)

ARTICULO 147.- El contribuyente responsable del impuesto de industria y comercio podrá declarar y pagar de forma voluntaria el impuesto de industria y comercio y sus complementarios, dentro de la vigencia de causación cada cuatro meses.” (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Régimen de Contabilidad Pública- RCP, señala:

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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. (...)

120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. ... (...)

Por su parte, las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señalan:

“9.1.1.2. Rentas por cobrar (...)

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

150. Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme. (...)

9.1.4.1. Ingresos (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

En cumplimiento de los principios de Devengo y de Prudencia, la causación del Impuesto predial y del ICA debe efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la

transacción u operación incida en los resultados del periodo, contabilizando únicamente los ingresos realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.

A la luz de los artículos N° 54, 77 y 78 del Estatuto Tributario del Municipio de Guasca, la causación del Impuesto Predial Unificado se basa, por regla general, en la liquidación oficial y, por vía de excepción, en el sistema de autoavalúo y liquidación privada. En cuanto al Impuesto de Industria y Comercio, el mismo Estatuto Tributario ha adoptado, según lo establecido en los Artículos N° 86 y 147, la presentación de declaraciones voluntarias por parte de los contribuyentes.

Ahora bien, en consonancia con la norma técnica de las rentas por cobrar, establecida en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la causación contable se perfecciona en el caso de las liquidaciones oficiales, en el momento en que éstas queden en firme, lo cual deberá consultarse con la respectiva norma de procedimiento tributario que le aplique a ese Municipio; en tanto que para los casos de los contribuyentes que se hayan acogido al sistema de autoavalúo o declaraciones voluntarias por parte de los contribuyentes, la causación contable se genera en el momento en que éstos presenten su respectiva liquidación privada.

Cuando las liquidaciones oficiales y los actos administrativos que determinan la ocurrencia del hecho generador del tributo no se encuentran en firme, deben reconocerse como derechos contingentes, y una vez cumplidas las condiciones de firmeza, la entidad debe causar la renta por cobrar.

Por otra parte, es preciso advertir que la firmeza de una liquidación oficial no depende de eventos tales como la forma de pago, pagos dobles, descuentos, intereses, prescripciones, alivios tributarios, entre otros, toda vez que estos, aunque están directamente relacionados con los derechos tributarios, son hechos económicos distintos que dan lugar a reconocimientos independientes, en el momento en que sucedan.

CONCEPTO No. 20162000040311 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Rentas por cobrar
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para los saldos registrados en la cuenta Anticipos de impuestos de industria y comercio

Doctor
JULIÁN FERNANDO RAMÍREZ GARCÍA
Contador General del Municipio
Alcaldía Municipal de Guadalajara de Buga
Guadalajara de Buga - Valle

ANTECEDENTES

Respetado doctor Ramírez:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500067632 , el día 10 de octubre de 2016, en la cual consulta:

“...se trata de dilucidar cuál sería el manejo contable que debe darse a esta cuenta 2917, ya que para efectos de elaborar el informe de operaciones recíprocas formato CGN-2005-002, las cuentas 2917 de anticipos de impuestos existen activas en las reglas de eliminación emitidas por la Contaduría General de la Nación, pero en el Municipio lo correspondiente a la 2917 se lleva a la 4105, y en el proceso de análisis de saldos confrontando cuentas financieras y presupuestales la 2917 no se tiene en cuenta. ¿cómo sería el control que debe llevarse a esta cuenta?, ¿Que se debe hacer con el saldo que aparece en la cuenta 2917 y que corresponde a vigencias anteriores al año 2013, en el que se empezó contabilizar en las cuentas de ingreso y por ende no hubo forma de cruzar los saldos existentes en la cuenta 2917? Anotando además que la Contraloría Departamental en la auditoría modalidad regular de la vigencia 2015, tipificó un hallazgo de tipo administrativo al Municipio porque este saldo \$8.837.110.951.80.00 figura en el Balance sin conciliar...”

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

CONSIDERACIONES

La normativa contable pública, en los párrafos 117, 121, 148, 149, 151, 236, 237, 265 y 306 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican:

“8. Principios de Contabilidad Pública

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 del texto)

121. **Período Contable.** Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. (Subrayado fuera del texto)

9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. **Noción.** Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos (...)(Subrayados fuera del texto)

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. (...). Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente.” (Subrayado fuera de texto)

9.1.2.7 Otros pasivos

236. **Noción.** Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo. (...) (Subrayados fuera del texto)

237. Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías. (...) (Subrayados fuera del texto)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayados fuera de texto)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.”

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“1305-VIGENCIA ACTUAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios. (Subrayados fuera del texto)

1310 VIGENCIAS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Las Rentas de vigencias anteriores son los saldos de las Rentas por Cobrar de la Vigencia Actual reclasificados al inicio del periodo contable siguiente.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual. (Subrayados fuera del texto)

2425 ACREEDORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, 55- Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Igualmente, las subcuentas de las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 3225-Resultados de Ejercicios Anteriores, 4195-Devoluciones y Descuentos (Db), 4295- Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Bienes (Db) y 4395-Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Servicios (Db).

2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 13-Rentas por Cobrar.” (Subrayado fuera de texto)

4105 TRIBUTARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1305-Vigencia Actual y 2917-Anticipo de Impuestos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

8190 OTROS DERECHOS CONTINGENTES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes.

8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81-Derechos Contingentes”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, en atención al principio de Devengo o Causación, el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, es por esto que el reconocimiento de las transacciones derivadas de los pagos de anticipos relacionados con impuestos, específicamente para el impuesto ICA deberá efectuarse considerando lo siguiente:

Las Rentas por Cobrar, deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes responsables. Las liquidaciones oficiales deben registrarse como derechos contingentes en las cuentas de orden hasta cuando queden en firme.

En consecuencia, en el momento en que el contribuyente presente su declaración de impuesto de industria y comercio o en el momento en que quede en firme el acto administrativo de liquidación oficial del impuesto, el Municipio causa el derecho y el ingreso por el valor total determinado en la liquidación privada u oficial por concepto del tal tributo, mediante un débito en la subcuenta 130508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y como contrapartida un crédito en la subcuenta 410508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, e igualmente debe proceder a aplicar el anticipo realizado por el contribuyente, mediante un débito en la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 130508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Los remanentes de pasivos, resultantes del hecho que los anticipos han superado el monto de los impuestos respectivos, constituyendo así saldos a favor de los contribuyentes, se deben

reconocer reclasificando estos valores mediante un débito en la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS, según corresponda, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 242512-Saldos a Favor de Contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Por otra parte, atendiendo lo expresado en el Marco Conceptual contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, sobre las Rentas por Cobrar, que se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores, los valores no cancelados al 31 de diciembre de cada vigencia, deberán reclasificarse al inicio de la vigencia siguiente.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000008681 del 17-03-2016

20162000019611 del 25-07-2016

1.4 DEUDORES

CONCEPTO No. 20162000004841 DEL 03-03-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1 TEMA	Deudores
SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos y derechos por concepto de la sobretasa ambiental a favor de la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga, cuando un porcentaje de los recursos se ha suspendido mediante un Acuerdo Metropolitano expedido por la Junta del Área Metropolitana de Bucaramanga, decisión demandada por esa Corporación ante el Consejo de Estado

Doctora

CLAUDIA P. CARVAJAL MANTILLA

Profesional Especializado Contabilidad Bucaramanga

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga (Santander)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500006232, de 2 de febrero de 2016, donde solicita un concepto señalando lo siguiente:

“La Corporación Autónoma de Bucaramanga, venía recibiendo ingresos por concepto de sobretasa ambiental de los 13 municipios del área de jurisdicción según Ley 99 /93, en un 100% hasta el año 2012. Se presentó desde el 2013 que por acuerdo del Consejo de Bucaramanga (SIC) determinó que a partir del año 2013 los municipios de área metropolitana (Bucaramanga, Floridablanca, Girón y Piedecuesta) girarán el 50% de ese ingreso al Área Metropolitana y el otro 50% a la Corporación, y así en el año 2014 y 2015.

El acuerdo fue demandado por la Entidad y está en el Consejo de Estado para fallo, teniendo en cuenta esta situación el abogado directo de esta demanda nos ha venido manifestando que esa sobretasa nos pertenece que es una arbitrariedad lo se determinó al respecto, y que para poder demostrarlo debemos dejarlo causado, por lo cual se ha venido causando en un 100% del ingreso que recibe cada Municipio.

Esta causado en cuentas por cobrar por concepto de sobretasa ambiental y se ha afectado directamente el ingreso de cada vigencia, afectando las utilidades por cada año.

La Contraloría ha venido dando opiniones al respecto, pero solicito su valiosa colaboración para poder aclarar los pasos a seguir ante este caso.

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la Sentencia C-069/95, en relación con la existencia de un Acto Administrativo, señala:

“La existencia del acto administrativo está ligada al momento en que la voluntad de la Administración se manifiesta a través de una decisión. El acto administrativo existe, tal como lo señala la doctrina, desde el momento en que es producido por la Administración, y en sí mismo lleva envuelta la prerrogativa de producir efectos jurídicos, es decir, de ser eficaz. De igual manera, la existencia del acto administrativo está ligada a su vigencia, la cual se da por regla general desde el momento mismo de su expedición, condicionada, claro está, a la publicación o notificación del acto, según sea de carácter general o individual”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, la Sentencia de la Corte Constitucional C-069/95 antes citada, en relación con la eficacia de un acto administrativo, determinó lo siguiente:

“La eficacia del acto administrativo se debe pues entender encaminada a producir efectos jurídicos. De lo anterior se colige que la eficacia del acto comporta elementos de hecho, pues una decisión administrativa adoptada de conformidad con el ordenamiento jurídico superior,

cobijada por presunción de constitucionalidad y de legalidad, puede constituir un acto administrativo perfecto pero ineficaz. Así mismo, una decisión viciada de nulidad por no cumplir con todos los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico superior, puede llegar a producir efectos por no haber sido atacada oportunamente". (Subrayado fuera de texto)

Frente a la pérdida de fuerza ejecutoria o la suspensión provisional del acto administrativo, la Sentencia antes citada, establece:

"La suspensión provisional del acto administrativo, en los términos del artículo 66 del decreto 01 de 1984 (C.C.A), acusado, que consagra la suspensión provisional de los actos administrativos por pérdida de su fuerza ejecutoria, está en consonancia con el precepto constitucional (artículo 238), según el cual la jurisdicción de lo contencioso administrativo "podrá suspender provisionalmente por los motivos y con los requisitos que establezca la ley, los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial", en forma directa. Por ello, a juicio de la Corte, no aparece quebrantamiento alguno de las normas constitucionales respectivas, por lo que el precepto acusado que establece la causal de pérdida de fuerza ejecutoria por suspensión provisional, se declarará exequible".

Con respecto al decaimiento de un acto administrativo, la Corte Constitucional señaló en la Sentencia antes citada:

"El decaimiento de un acto administrativo que se produce cuando las disposiciones legales o reglamentarias que le sirven de sustento, desaparece del escenario jurídico. Cuando se declara la inexecuibilidad de una norma legal en que se funda un acto administrativo se produce la extinción y fuerza ejecutoria del mismo, pues si bien es cierto que todos los actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo, también lo es que la misma norma demandada establece que "salvo norma expresa en contrario", en forma tal que bien puede prescribirse la pérdida de fuerza ejecutoria frente a la desaparición de un presupuesto de hecho o de derecho indispensable para la vigencia del acto jurídico, que da lugar a que en virtud de la declaratoria de nulidad del acto o de inexecuibilidad del precepto en que este se funda, decretado por providencia judicial, no pueda seguir surtiendo efectos hacia el futuro, en razón precisamente de haber desaparecido el fundamento legal o el objeto del mismo". (Subrayado fuera de texto)

También la citada Sentencia se refirió a la supremacía de la regulación jurídica, indicando lo siguiente:

"Dentro de la supremacía que tiene y debe tener la Constitución, esta se impone como el grado más alto dentro de la jerarquía de las normas, de manera que el contenido de las leyes y de las normas jurídicas generales está limitado por el de la Constitución. Así pues, debe existir siempre armonía entre los preceptos constitucionales y las normas jurídicas de

inferior rango, y si no la hay, la Constitución Política de 1991 ordena de manera categórica que se apliquen las disposiciones constitucionales en aquellos casos en que sea manifiesta y no caprichosa, la incompatibilidad entre las mismas, por parte de las autoridades con plena competencia para ello". (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, la Sentencia C-069/95 antes referida, se refirió a la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad, indicando lo siguiente:

“Si bien es cierto que por regla general las decisiones estatales son de obligatorio cumplimiento tanto para los servidores públicos como para los particulares "salvo norma expresa en contrario" como lo señala la primera parte del artículo 66 del decreto 01 de 1984, también lo es que, cuando de manera palmaria, ellas quebrantan los ordenamientos constitucionales, con fundamento en la supremacía constitucional, debe acatarse el mandato contenido en el artículo 4° de la Carta ya citado, que ordena que "en todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales", sin perjuicio de la responsabilidad correspondiente de que trata el artículo 6° de la misma, por infringir la Constitución y las leyes y por omisión o extralimitación, por parte de los servidores públicos, en el ejercicio de sus funciones. Lo anterior no se predica de la norma jurídica de contenido particular, individual y concreto, que crea derechos en favor de un particular, la cual no puede dejar de aplicarse a través de la excepción de inconstitucionalidad, en presencia de la garantía de que gozan los derechos adquiridos con justo título y con arreglo a las leyes civiles, hasta tanto no sean anulados o suspendidos por la jurisdicción competente, o revocados por la misma administración con el consentimiento expreso y escrito de su titular”.

La Corte Constitucional, en la Sentencia No. C-069/95 antes citada, concluye lo siguiente:

“Los actos administrativos, por regla general, son obligatorios mientras no hayan sido suspendidos o declarados nulos por la jurisdicción contencioso administrativa. Por ello la norma demandada comienza por señalar que "Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo". La pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos, ocurre de manera excepcional, de conformidad con las causales establecidas por la ley, y en particular por el artículo 66 del Decreto 01 de 1984, parcialmente acusado”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Artículo 43 del Código Contencioso Administrativo dispone que:

“los actos administrativos de carácter general no serán obligatorios para los particulares mientras no hayan sido publicados en el Diario Oficial, o en el diario, gaceta o boletín que las autoridades destinen a ese objeto (...)”.

También se hace necesario considerar lo señalado por el Código Contencioso Administrativo, que en Artículo 68 señala lo siguiente:

"Artículo 68. Prestarán mérito ejecutivo por jurisdicción coactiva, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y actualmente exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de la Nación, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, de una entidad territorial, o de un establecimiento público de cualquier orden, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Las liquidaciones de impuestos contenidas en providencias ejecutoriadas que practiquen los respectivos funcionarios fiscales, a cargo de los contribuyentes, o las liquidaciones privadas que hayan quedado en firme, en aquellos tributos en los que su presentación sea obligatoria.
- (...)
5. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
6. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor." (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el artículo 488 del antiguo Código de Procedimiento Civil (CPC), aún vigente, establece:

"pueden demandarse ejecutivamente las obligaciones expresas, claras y exigibles que consten en documentos que provengan del deudor o de su causante y constituyan plena prueba contra él, o las que emanen de una sentencia de condena proferida por juez o tribunal de cualquier jurisdicción, o de otra providencia judicial que tenga fuerza ejecutiva conforme a la ley, o de las providencias que en procesos contencioso - administrativos o de policía aprueben liquidación de costas o señalen honorarios de auxiliares de la justicia." (Subrayado fuera de texto)

En relación con la posibilidad que tienen las entidades públicas para hacer efectivos los derechos de cobro a su favor igualmente, el artículo 5º de la Ley 1066 de 2006, dispone lo siguiente:

Artículo 5º. Facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado colombiano y que en virtud de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos, del nivel nacional, territorial, incluidos los órganos autónomos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política, tienen jurisdicción coactiva para hacer efectivas las obligaciones

exigibles a su favor y, para estos efectos, deberán seguir el procedimiento descrito en el Estatuto Tributario. (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, el párrafo 132 define la “prudencia” como uno de los principios de contabilidad pública que constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información contable pública, señalando lo siguiente

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos. (Subrayado fuera de texto)

El citado Régimen de Contabilidad Pública RCP, en los párrafos 120, define los deudores así:

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros. (Subrayado fuera de texto)

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Título I, Capítulo V, que hace referencia al 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 el numeral 2, señala lo siguiente:

“Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por último, también es necesario considerar que el Artículo 354 de la Constitución Política Nacional establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades

descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

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 (...).”

CONCLUSIÓN

En principio es necesario recordar que la Contaduría General de la Nación no tiene la competencia ni le corresponde definir jurídicamente si el Acuerdo Metropolitano 016 de 2012, expedido por la Junta Metropolitana de Bucaramanga, debe atenderse o si las decisiones tomadas en el mismo son contrarias a la Constitución y la Ley; por cuanto es posible, tal como lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia C-069 de 1995, que una decisión viciada de nulidad por no cumplir con todos los requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico superior, pueda llegar a producir efectos por no haber sido atacada oportunamente.

Así las cosas, corresponde a esa Corporación analizar la realidad jurídica subyacente con el propósito de establecer si el citado Acuerdo Metropolitano se encuentra legalmente vigente, por cuanto, de conformidad con el ordenamiento legal existente, las determinaciones tomadas por una Autoridad en un acto administrativo estarán vigentes hasta tanto se produzca la suspensión de sus efectos en los términos del Código Contencioso Administrativo, según el cual esta jurisdicción puede suspender provisionalmente lo dispuesto en el citado Acuerdo por los motivos y con los requisitos que establezca la ley.

En tal sentido, se deberá considerar lo señalado en la jurisprudencia vigente, en el sentido que los actos administrativos, por regla general, son obligatorios mientras no hayan sido suspendidos o declarados nulos por la jurisdicción contencioso administrativa, por tanto, corresponde al área jurídica de la entidad evaluar lo anterior, para que, con base en su pronunciamiento, la entidad defina el tratamiento contable correspondiente.

El Régimen de contabilidad Pública RCP precedente, en el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con el reconocimiento de derechos e ingresos, señala de manera taxativa, que por prudencia solo se deben contabilizar los realizados o devengados durante el período contable que no se encuentren sometidos a condición alguna. En tal sentido, para que la información sea confiable, la Corporación debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, justificando en las notas a los estados contables la decisión tomada, cuantificando los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero o económico.

En consecuencia, el registro de la cartera a que hace referencia la consulta, solo procede si se dispone del documento idóneo que cumpla con los presupuestos legales para ejercer legalmente el cobro, es decir, cuando este contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible en los términos de la regulación vigente, de manera que no exista equívoco en cuanto que razonablemente se espera que de ellos fluya un potencial de beneficios económicos futuros a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. De lo contrario, la Corporación debe reconocer esos derechos como activos contingentes o potenciales en las cuentas de orden previstas para tal efecto, hasta tanto desaparezcan las incertidumbres existentes en la actualidad.

CONCEPTO No. 20162000008481 DEL 15-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Reconocimiento de intereses de mora

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Criterios y periodicidad de reconocimiento en los estados financieros de los intereses moratorios

Doctora
 NELLY GONZALEZ POVEDA
 Directora Financiera
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20155500057672 mediante la cual consulta:

“(…) la Superintendencia cada año realiza el cobro de la contribución especial a los prestadores de servicios públicos domiciliarios en los términos establecidos en la Ley mencionada, es así como a partir del día 31 de la fecha de la firmeza de la obligación, se empiezan a generar los intereses de mora si la empresa no ha cancelado el valor total de la contribución especial.

Estos intereses se controlan a través de un aplicativo interno denominado “cuentas por cobrar”, en el cual se reconocen los intereses en los Estados financieros únicamente en el momento de registrar el pago total o parcial de la obligación de acuerdo con lo indicado en la Ley 1066 de 2006.

La causación de estos intereses se realiza de forma acumulada desde la fecha de la firmeza hasta la fecha en que la empresa realiza algún pago asociado a la obligación de la contribución, para conservar el principio de prudencia referido en el párrafo 120 del Plan General de la Contabilidad Pública. El registro contable de esta transacción se realiza afectando las cuentas 140160 Ingreso no tributario — Contribuciones (DB) y la cuenta 411961 Ingresos no tributarios - contribuciones (CR) y se disminuye la cuenta por cobrar de forma simultánea y proporcional al pago realizado por el prestador.

Los intereses posteriores se reconocerán en la medida en que quede saldo pendiente de pago y solamente cuando se genere un nuevo pago por parte del deudor y se realiza el procedimiento anteriormente descrito, tomando como valor causado por intereses el valor acumulado desde la fecha del último pago realizado hasta el actual. De esta manera los intereses se reconocen de forma cierta en el ingreso en la medida en que se vaya pagando la obligación principal.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, surgen las siguientes inquietudes frente al procedimiento que se debe establecer para el reconocimiento de los intereses de mora que se generan por concepto de la Contribución Especial:

1. ¿Es correcta la causación de intereses de mora en los estados financieros, solamente cuando el prestador realice pagos asociados a la obligación que los generó, reconociendo de esta manera el ingreso solo al momento del pago efectivo total o parcial de la contribución especial?

2. ¿La Superintendencia debe cambiar su metodología y hacer un reconocimiento de forma periódica y masiva en los estados financieros de los intereses de mora sujetos de cobro a los prestadores, pero que no han realizado ningún pago asociado a la obligación principal?

3. Teniendo en cuenta la entrada en vigencia de las NIF(Sic) ¿es indispensable contemplar la necesidad de reconocer de forma periódica y masiva en los estados financieros todos los intereses de las obligaciones pendientes de pago con corte a una fecha determinada?”.

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

CONSIDERACIONES

1. En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994, establece:

“Artículo 85. Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

(...)

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta Ley”. (Subrayado fuera del texto)

Los párrafos 116, 117, 120 y 266 contenidos en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

“8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

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.

(...)

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores.

9.1.4.1 Ingresos

(...)

266. Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables”. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”.

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: “Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente”. (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 357 de 2008, por medio de 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”, en cuanto a las políticas y prácticas contables, individualización de bienes, derechos y obligaciones y conciliaciones de información a cargo de las diferentes Entidades Contables Públicas del país, establece:

“(…)

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).

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.” (Subrayado fuera del texto)

2. Con respecto a la entrada en vigencia de las NIIF, es pertinente aclarar que este no es el marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno, como lo es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, sino la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, mediante la cual se incorpora como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las normas el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación

de los hechos económicos, aplicables a las entidades de Gobierno, alineada con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público - NICSP.

En este Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, indica que para la preparación financiera se debe cumplir con unas características cualitativas, para orientar el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad, y señalan lo siguiente:

“(…)

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

En las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, CAPITULO I. ACTIVOS y CAPÍTULO IV. INGRESOS, prescribe:

“(…)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

.1. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

1.2 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

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 sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, 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 sus 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 la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. (...)" (Subrayados fuera de texto)

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad"

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Con respecto a la primera pregunta, sobre la correcta causación de intereses de mora en los estados financieros solamente cuando el prestador realice pagos asociados con la obligación, la norma contable es taxativa con relación a los ingresos por intereses de mora, al expresar que, cuando están sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, es decir, la entidad debe evaluar la posibilidad del recaudo de ese derecho. Si la probabilidad es incierta, lo que prescribe la norma es que por prudencia se registren en cuentas de orden para evitar sobreestimar los ingresos.

En consecuencia, si los intereses de mora no se encuentran establecidos en normas legales o contractuales, deberán registrarse mediante un débito en la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), y solo se reconoce en las cuentas de balance y resultado

en la medida que se determina la certeza del derecho de cobro, a partir de la posibilidad de recuperación y recaudo del mismo.

Ahora bien, si los intereses de mora se encuentran indicados en normas legales o contractuales, razón por la cual no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, se reconocerán como derechos contingentes en las cuentas de orden deudoras referidas en el párrafo anterior, mientras se surte el proceso jurídico de ejecutoria, y una vez ejecutoriado el acto administrativo que imponga la obligación de pagar los intereses, la entidad debe proceder a cancelar las cuentas de orden y seguidamente reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Así las cosas, una vez determinado el incumplimiento de pago del derecho, la Superintendencia de servicios, independiente del flujo de efectivo, debe causar el derecho por los intereses de mora a partir de la fecha en que se incurre en el retraso de la obligación principal y por el tiempo de la misma. Los criterios anteriormente expresados parten de la regulación contable vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, razón por la cual a futuro deberán atenderse los criterios expuestos en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015.

Con relación a la segunda pregunta, los cambios metodológicos deberán estar orientados a dar cumplimiento al principio de causación y a la norma técnica de deudores, en los términos señalados en los párrafos anteriores, al paso que es preciso advertir que registros globales se contraponen con el criterio de verificabilidad de la característica de la Confiabilidad contenida en el Régimen de Contabilidad Pública.

Dando respuesta a la tercera inquietud, con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno sujetas a la Resolución 533 de 2015, para el reconocimiento de los intereses de mora deberá hacerse una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas sobre Cuentas por Cobrar y los Ingresos sin Contraprestación.

En consecuencia, el reconocimiento procede siempre que previa evaluación de las circunstancias, se evidencie que se cumplen las siguientes condiciones:

- Se tenga el control sobre el derecho.
- Exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros.

- Se tenga una medición fiable de los mismos.

Ahora bien, si se determina que existen las condiciones para el reconocimiento de los intereses de mora a título de activo, con posterioridad a tal hecho, la entidad debe evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, deberá proceder a reconocer el respectivo gasto. Si bajo las nuevas circunstancias, las evaluaciones conducen a concluir que no se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden como activo contingente.

Por otra parte, cuando el derecho de cobro expire, se renuncie a él o cuando las ventajas y riesgos inherentes a él se transfieran a un tercero, se dará de baja.

El momento del reconocimiento de los intereses de mora, debe obedecer al instante en el cual éstos se causan en función de lo estipulado legal o contractualmente. La fecha y periodicidad para efectuar tal reconocimiento debe estar determinada dentro del manual de políticas contables de la entidad, alineado con los preceptos establecidos en la Ley 1066 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública.

Como puede observarse, para el cumplimiento de los requerimientos del marco normativo contemplado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, no es factible hacer reconocimientos masivos, toda vez que las evaluaciones deben responder a las condiciones particulares de cada deudor. Otra cosa es que se efectúen análisis a grupos homogéneos para efectos de definir y aplicar una política determinada de deterioro, sin detrimento de la revisión continua de los criterios de agrupación.

CONCEPTO No. 20162000008511 DEL 15-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Ingresos Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Depuración de cuentas por cobrar Ajustes de ejercicios anteriores Documentos soporte Reconocimiento de Recursos del Sistema General de Regalías-SGR

Señor
JULIAN CASTAÑO LOPEZ
Contador
UNIVERSIDAD DE CALDAS
Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500005462 en formula la siguiente consulta:

“En informe de visita realizada a la Universidad de Caldas, por la Contraloría General de la República correspondiente a la vigencia 2014 se reportaron algunos hallazgos de tipo contable, para lo cual requerimos de su concepto frente a los mismos, toda vez que la Universidad presento las justificaciones respectivas, sin haber sido éstas satisfactorias para la CGR, con el fin de dar claridad a nuestro proceso contable, conceptual y de ser el caso tomar las acciones correctivas y/o dar alcance a CGR.

Los hallazgos por parte de la CGR y las respuestas por parte de la Universidad de Caldas, fueron:

“1. La Universidad de Caldas - Comité Para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública- no ha realizado gestiones tendientes a depurar sus estados contables, diferente a la cartera que posee título quirografario, toda vez que el grupo 14- Deudores, presenta saldos, incluso desde el año 2007, los cuales no han sido provisionados al 100% conforme a las políticas de la entidad y no se ha realizado la depuración y saneamiento pertinente de los estados contables, según la normatividad vigente.

RESPUESTA U DE CALDAS

La Universidad de Caldas tiene provisionadas las cuentas 14060401 a la 14070105 al 15%, al 31 de diciembre del 2014. Durante la vigencia 2015, se realizaron traslados a la cuenta 1475 y provisionadas al 100%, (...)”

Seguidamente señala los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se registrará (Sic) la provisión, indicando que durante el 2015, se trasladaron a la cuenta 1475- DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, la totalidad de la cartera que se considera de difícil cobro y fueron provisionadas al 100%.

“2. La Universidad no dio cumplimiento al plan general de contabilidad pública en lo relacionado con los registros que debe hacer por 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 ya que se observa que registraron como ingresos en la cuenta 481559 “otros ingresos ajustes vigencias anteriores” partidas correspondientes a correcciones por valores llevados como gastos y ajustes de conciliaciones entre sistema contable y sistema SINCO a 31.12.2014; cuando en realidad correspondían a un menor valor del gasto”

RESPUESTA U. DE CALDAS

Dicha partida no afecta los estados financieros ya que, si se hubiesen registrado en la cuenta del gasto, nos generaría un saldo contrario, situación que no es permitida en el aplicativo CHIP, para la Contaduría General de la Nación, ya que el Grupo 5 al cual pertenece la cuenta 5815, es de naturaleza Débito, y la cuenta 4815 es de naturaleza Crédito; y permite ajuste de mayores valores causados, tal como lo establece la Dinámica del Régimen de Contabilidad Pública.

3. La Universidad contabilizó partidas en cuentas del activo, pasivo, ingresos y gastos por valor de \$15.508.797.61, para lo cual aportó como soporte los estados financieros a 31.12.2014 de la Unión temporal SABE (Unión entre la Universidad de Caldas y Universidad del Valle) teniendo como criterio el Capítulo XVIII del Manual de procedimiento de la CGN, “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente.

Se pudo observar que no se tuvo en cuenta los principios de causación o devengo, prudencia y registro, así como la aplicación de las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública.

Tampoco se tuvo en cuenta las Normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad ya que dichos registros, carecen de soportes que describan transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos, los cuales, según las normas técnicas de la CGN, son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarlos y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

RESPUESTA U. DE CALDAS

La Universidad de Caldas tuvo en cuenta el Capítulo XVIII del Manual de Procedimiento de la CGN: procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, para realizar registro contable de Los estados financieros de la Unión Temporal SABE.

Los soportes son los Estados financieros de la Unión Temporal SABE firmados por el Representante Legal y el Revisor Fiscal), texto fuera de la respuesta a la CGR.

4. La Universidad de Caldas registró recursos recibidos del Sistema General de Regalías - SGR- para proyectos de inversión por valor de \$10.148.732.174 en la cuenta contable 43051421- Ingresos-Venta de servicios- Educación formal - Superior educación profesional-, no obstante contemplar el plan general de cuentas público que estos se deben registrar en la cuenta 4413- Ingresos- Transferencias- Sistema General de Regalías, lo que refleja un hecho no acorde con la realidad económica y jurídica de la entidad.

En cuanto a las Notas a los estados financieros referentes a esta cuenta, se hace relación al incremento de la cuenta de programas especiales con relación al año anterior y se anota que es debido a los ingresos en nuevos proyectos entre ellos, de regalías con la Dirección del tesoro nacional, pero no se reveló en las notas el valor de las transferencias del sistema general de regalías por valor de \$10.148.732.174, destinadas a proyectos de inversión y que se registraron en el ingreso y no tienen asociación con el gasto, de conformidad con el principio de asociación y revelación, en detrimento de la confiabilidad, objetividad, relevancia, materialidad y razonabilidad de la información contable pública

RESPUESTA U. DE CALDAS

La cuenta 4413 Ingresos - Transferencias- Sistema General de Regalías, está consignada para todas las entidades territoriales, en la Resolución 355 del 2007 - Plan General de la Contabilidad Pública, por ser Ingresos que recibe la entidad, para que ésta los destine de acuerdo con la norma.

El ingreso realizado en la cuenta contable 43051421, Ingresos —venta de servicios — superior educación profesional -proviene de Programas y Proyectos, que la Universidad vende; por lo tanto los ingresos recibidos del Sistema General de Regalías, son para la ejecución de un proyecto elaborado por ésta.

Agradecemos su valioso aporte y su oportuna gestión en conceptuar sobre los hallazgos de la CGR y las respuestas de la Universidad de Caldas, ya que de éstos depende el desarrollo del Plan de Mejoramiento suscrito entre la CGR y la Universidad.

Con el propósito de contribuir a mejorar la razonabilidad, confiabilidad, objetividad, relevancia y materialidad de la información contable pública de la Universidad de Caldas y por consiguiente de los estados Financieros de la Nación.”

En los siguientes términos se atiende la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

- Hallazgo sobre saldos en el grupo 14- Deudores pendientes de depurar:

Los párrafos 154,156 y 296 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, 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, prescribe:

“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:

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para lo entidad.
- 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. (Subrayado fuera de texto)

2) Hallazgos por ajustes contables por corrección de valores originados en errores aritméticos en el reconocimiento de gastos en vigencias anteriores, los cuales fueron registrados como ingresos en la cuenta 481559- otros ingresos ajustes vigencias anteriores, de la cuenta 4815-AJUSTES A EJERCICIOS ANTERIORES.

El catálogo general de cuentas del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

“4815 - AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: 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.

5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: 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)
- **Hallazgos por contabilización de activos, pasivos, ingresos y gastos, tomando como soportes los estados financieros de la Unión Temporal SABE, por operaciones realizadas conjuntamente.**

Los párrafos 116, 117 en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, relativos a los principios de contabilidad pública de Registro y Devengo o Causación, disponen:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, señala:

“1. APLICACIÓN CONTABLE

Una actividad realizada conjuntamente es el acuerdo contractual en virtud de la cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante.

Existen tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: Operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Estos negocios tienen dos o más entidades vinculadas por un acuerdo que establece la existencia de control conjunto.

1. OPERACIONES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control.”

3. ACTIVOS CONTROLADOS CONJUNTAMENTE

Este tipo de actividad implica la propiedad conjunta por parte de las entidades contables públicas participantes, la cual ha sido aportada o adquirida para los fines del negocio, de cuya utilización las entidades contables públicas obtendrán beneficios. Cada participante puede tomar una porción de la producción obtenida de los activos, y asumir la porción acordada de los gastos incurridos.

Las entidades contables públicas participantes deberán reconocer en sus estados contables su parte en los activos controlados conjuntamente, de acuerdo con la naturaleza de los mismos, así como los pasivos, gastos y costos en los que ha incurrido; al igual que su participación en los ingresos obtenidos por las actividades realizadas.

Las entidades contables públicas participantes pueden elaborar informes contables específicos para evaluar el resultado del negocio conjunto, sea este en forma de operaciones o de activos.

De otra parte, los párrafos 335, 337, 338 del Régimen de Contabilidad Pública –RCP, sobre las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señalan:

“9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

335. Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; (...) (Subrayado fuera de texto)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, 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 en los numerales 1.2, 3, 3.2, 3.7, y 3.9, prescriben:

“1.2. Objetivos del control interno contable. Son objetivos del control interno contable los siguientes:

(...)

c. Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable.

d. Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

f. Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso 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:

(...)

3.2. 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, 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 de texto)

3.7. Soportes documentales.

(...) no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los

usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayados fuera de texto)

- **Hallazgo por reconocimiento, por parte de la Universidad de recursos recibidos del Sistema General de Regalías para proyectos de inversión**

Para el reconocimiento contable de los recursos provenientes de las Regalías, la Contaduría General de la Nación ha expedido varios conceptos, entre ellos, el más reciente identificado con el 20152000045481 dirigido a la Gobernación de Risaralda, que en sus conclusiones señala:

“1. Registros contables en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la contabilidad del Sistema General de Regalías-SGR:

Para la causación de los recursos asignados a los beneficiarios de los mismos, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

2. Registro Contable de las Entidades Territoriales y en las entidades ejecutoras.

Para las Entidades Territoriales y sus respectivos Fondos, en su calidad de beneficiarios, deben reconocer el derecho y el ingreso por las transferencias por regalías, así como la aplicación de los recursos en virtud de la ejecución de proyectos de inversión, en consecuencia el Departamento en su calidad de entidad territorial beneficiaria de los recursos, para el reconocimiento del derecho, registrará un débito a la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora, teniendo en cuenta que los recursos fueron girados por el SGR a la Corporación Autónoma Regional de Risaralda- CARDER, quien actúa como ejecutora de los mismos, el

Departamento de Risaralda, debe registrar un débito en la subcuenta 142402 –En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la Cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la CARDER, en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301 - En administración, de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la Cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

El departamento de Risaralda por su parte, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de 'la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que su titularidad es del ejecutor, el Departamento procederá a retirarlos de su contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

El ente ejecutor, es decir la CARDER debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3) Operaciones recíprocas:

Así las cosas, surgen operaciones recíprocas por los siguientes registros:

Por el reconocimiento contable de las transferencias por regalías, enunciadas en los numerales 1 y 2.

- Saldos de las subcuentas 541301-Asignaciones directas, registrada por el SGR, con la subcuenta 441301-Asignaciones directas, utilizada por la entidad territorial.
- Saldos de las subcuentas 240316- Sistema General de Regalías, registrada por el SGR, con la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, registrada por la entidad territorial.
- Por el manejo de recursos de regalías entregados en administración por parte de la Entidad Territorial y las entidades públicas designadas como ejecutoras de esos recursos, por los derechos reconocidos en la Entidad Territorial en la cuenta 142402- En administración, y las obligaciones reconocidas por la entidad ejecutora en la cuenta 245301-En administración.

CONCLUSIONES

- Saldos en el grupo 14- Deudores pendientes de depurar:

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones se concluye que por tratarse de una cartera derivada de un servicio individualizable, debe ser objeto de provisión como lo indica la norma técnica de deudores.

Ahora, si los saldos que la entidad tiene reconocidos por concepto de cartera se enmarcan en las situaciones descritas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, se deben llevar a cabo las evaluaciones técnicas y jurídicas para establecer la realidad de los mismos, con independencia de que los estos se encuentren totalmente provisionados.

Por consiguiente, si adelantadas las respectivas evaluaciones, la entidad determina que los saldos de la cartera no son recuperables, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro, no es posible ubicar al deudor por cuanto los datos personales suministrados son falsos, entre otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, y por tanto decide proceder a su castigo, debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO o en la subcuenta y cuenta donde se encuentre registrado el derecho, y en caso de que no se haya provisionado el 100% del

derecho, la diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

- **Ajustes contables por corrección de valores originados en errores aritméticos en el reconocimiento de gastos en vigencias anteriores, los cuales fueron registrados como ingresos en la cuenta 481559- Otros ingresos ajustes, de la cuenta 4815-AJUSTES A EJERCICIOS ANTERIORES.**

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones, los hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores o en errores aritméticos de ingresos de vigencias anteriores, se ajustan debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

Por su parte, si el registro es para corregir hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores o en errores aritméticos de gastos de vigencias anteriores, se debitará o acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

Lo anterior indica que tanto las cuentas de ingresos y las de gastos para reconocer ajustes de ejercicios anteriores, admiten registros débitos y créditos, con independencia de su naturaleza y de que el saldo a nivel de subcuenta y cuenta pase a ser contrario a su naturaleza.

Ahora si producto de estos ajustes el saldo del grupo 48-OTROS INGRESOS o 58-OTROS GASTOS pasa a ser de saldo contrario, la entidad debe solicitar el levantamiento de la restricción al GIT- de Gestión de la Información de la Subcontaduría de Centralización de la información, para que el CHIP permita el reporte de la información, sustentando ampliamente las razones por las cuales se origina esta situación.

- **Contabilización de activos, pasivos, ingresos y gastos, tomando como soportes los estados financieros de la Unión Temporal SABE, por operaciones realizadas conjuntamente.**

A la luz de lo dispuesto en la normatividad contable pública, no es viable que contabilice estas operaciones tomando como base los estados financieros de la Unión Temporal.

En atención a lo indicado en la normatividad contable pública sobre principios de contabilidad, normas técnicas sobre documentos soporte, y a la relacionada con Control Interno Contable, referida en las consideraciones, nos permitimos manifestar que las entidades públicas, conectoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de

acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad.

Para el caso consultado, se recomienda que se establezca con la Unión Temporal mecanismos adecuados para el completo y oportuno flujo de información entre las partes, a efectos de garantizar que la Universidad reconozca estas operaciones en forma oportuna, con base en documentos soportes idóneos, de acuerdo con las disposiciones legales, que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

- **Hallazgo sobre el reconocimiento, por parte de la Universidad de los recursos recibidos del Sistema General de Regalías para proyectos de inversión**

No es viable que la Universidad reconozca los recursos que transfiere el SGR para proyectos de inversión, en las subcuentas de la cuenta 4305- SERVICIOS EDUCATIVOS, por cuanto no se originan en la prestación de servicios de educación, tampoco se deben reconocer en las subcuentas de la cuenta 4413-TRANSFERENCIAS, por cuanto los beneficiarios de estos recursos son las entidades territoriales. En consecuencia, Universidad en calidad de ejecutora de estos recursos, para su reconocimiento deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 2 del concepto No.20152000045481 mencionado en las consideraciones por ser aplicable al caso planteado en esta consulta.

CONCEPTO No. 20162000008651 DEL 17-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Castigo de cartera incobrable

Doctor
EIMAR SÁNCHEZ SÁNCHEZ
Gerente
Hospital Universitario de Santander
Bucaramanga- Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550000894-2 mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta la Circular 001 de enero 21 de 2016, emanada de la Secretaria de Salud de Santander en la que solicitan castigar la CARTERA DE LA EPS SOLSALUD LIQUIDADA, me permito solicitar concepto respecto si es legal registrar el castigo en mención.

Lo anterior obedece a la preocupación de atender dicha solicitud, por tratarse de recursos públicos que corresponden a servicios de salud efectivamente prestados por la Institución. Cifras significativas que afectarían negativamente el resultado del ejercicio. Adicionalmente, cuando la Institución ha practicado esta clase de registros contables, con miras a presentar Estados Financieros ajustados a la realidad, se han derivado investigaciones fiscales y disciplinarias por parte de la Contraloría en el momento que realizan las auditorias Gubernamentales con enfoque integral.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006 Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, con referencia a las funciones de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva de las rentas o caudales públicos, decreta:

“Artículo 2. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE TENGAN CARTERA A SU FAVOR.

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.

(...)

3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad.

(...)

“Artículo 5.

(...)

Parágrafo 2. FACULTAD DE COBRO COACTIVO Y PROCEDIMIENTO PARA LAS ENTIDADES PÚBLICAS. Establece: “Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario.

(...)

Artículo 8°, Modificó el inciso 2o del artículo 817 del Estatuto Tributario, el cual quedó así: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”.

(...)

Artículo 17. “Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”.

En relación con la entidad liquidada objeto de su consulta, este Despacho pudo establecer que la Superintendencia Nacional de Salud ordenó la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios y la intervención Forzosa Administrativa para Liquidar de conformidad con el siguiente detalle:

- SOLSALUD EPS S.A, la Supersalud emitió la Resolución 000735 del 6 de mayo de 2013, a través de la cual se ordenó liquidar el PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN CONTRIBUTIVO EPS Y EL PROGRAMA DE ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD DEL RÉGIMEN SUBSIDIADO EPS DE LA SOCIEDAD DE SALUD SOLSALUD EPS SA.

Al respecto, la Superintendencia Nacional de Salud, en el marco de sus competencias, entre otras alternativas, puede ordenar la Intervención Forzosa Administrativa para liquidar, la cual la define en su página web así: “Es el proceso ordenado por la Superintendencia Nacional de Salud a una entidad vigilada en el que se dispone la extinción de la persona jurídica, y que se lleva a cabo mediante un acto administrativo en el que se ordena la toma de posesión de la entidad, hasta la terminación de la existencia legal. Este proceso es concursal y universal, adelantado por un liquidador designado por esta Superintendencia”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Uno de los objetos primordiales de un proceso de intervención forzosa administrativa para liquidar, del cual se debe ocupar el Agente Liquidador será la cancelación de los pasivos, entendidos como las obligaciones o prestaciones con cargo a la entidad intervenida. De la debida identificación y cuantificación de las acreencias a cargo de la entidad depende que se pueda pagar, con la disponibilidad existente y de ser el caso a prorrata, el pasivo externo.

Así mismo, para la expedición del acto administrativo de terminación de la existencia legal de la entidad, el Agente Liquidador debe remitir previamente a la Supersalud, la rendición de cuentas de conformidad con lo establecido con el literal i) del artículo 52 del Decreto 221 de 2004; adjuntando los estados financieros con corte a La culminación del proceso liquidatorio.

Cuando el Hospital conozca sobre la expedición del Acto Administrativo de carácter general en el que se declarara la terminación de la existencia legal de la entidad intervenida y de la inscripción de la cancelación del registro mercantil, lo mismo que se hayan cancelado tanto el RIT como el RUT, se entenderá que la entidad deudora ha sido liquidada y que los saldos pendientes de cobro han desaparecido; se debe proceder al castigo del Activo (derecho o cartera) con cargo a la Provisión contable.

De otro lado, el Capítulo 2 “Determinación del pasivo a cargo de la institución financiera en liquidación del Decreto 2555 de 2010, el cual modificó el Decreto 2211 de 2004, en el literal b) del artículo 9.1.3.2.1, artículo 9.1.3.2.2 y artículo 9.1.3.2.4 precisa:

“9.1.3.2.1 Emplazamiento.

(...)

b) El término para presentar las reclamaciones oportunamente, con la advertencia de que una vez vencido este, el Liquidador no tendrá facultad para aceptar ninguna reclamación, y que las obligaciones no reclamadas y las reclamaciones presentadas en forma extemporánea, que aparezcan debidamente comprobadas en los libros de contabilidad oficiales de la intervenida, serán calificadas como pasivo cierto no reclamado” (Subrayado fuera de texto).

Actualmente, la resolución 004964 del 06 de junio de 2014, proferida por el Agente Especial Liquidador, declara terminada la existencia legal de la sociedad solidaria de salud SOLSALUD EPS SA, en liquidación.

Por su parte, 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, en los numerales 3.1, 3.3, 3.7, establece:

“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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayados fuera de texto)

(...)

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos 104, 152, 154, y 156, prescribe:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

(...)

9.1.1.3. Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...).

(...)

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...).”

El Catálogo General de Cuentas contenido en el referido manual, describe las siguientes cuentas:

“1409 - SERVICIOS DE SALUD. Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de salud a los usuarios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, identificando los derechos a cobrar con facturación generada pendiente de radicar, de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora, así como los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

Las subcuentas con denominación “facturación pendiente de radicar” se afectarán con la generación de la factura por la prestación del servicio y una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Las subcuentas 140981-Giro directo por abono a cartera régimen subsidiado (Cr) y 140982-Giro previo Fosyga sobre 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 4312-Servicios de Salud.

1475 - DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO. Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y Cotizaciones, 1403-Rentas Parafiscales, 1406-Venta de Bienes, 1407-Prestación de Servicios, 1408-

Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud, 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, 1415-Préstamos Concedidos y 1470-Otros Deudores.

1480 - PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr). Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores.

5808 - OTROS GASTOS ORDINARIOS. Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.”

CONCLUSIÓN

De acuerdo a las consideraciones expuestas, y de conformidad con las características cualitativas de la información contable pública de la Confiabilidad, se supone que el Hospital Universitario de Santander presentó oportunamente, de conformidad con el Decreto 2555 de 2010 y demás disposiciones que lo complementen o modifiquen, las reclamaciones correspondientes para hacerse parte de la masa de acreedores de la entidad en proceso de liquidación.

Una vez notificado el Hospital de la expedición del Acto Administrativo de carácter general en el que se declarará la terminación de la existencia legal de la entidad intervenida y de la cancelación del registro mercantil, lo mismo que se haya cancelado tanto el RIT como el RUT, se entenderá que la entidad deudora ha sido liquidada y que los saldos pendientes de cobro han desaparecido, por lo que se deberá proceder al castigo del Activo con cargo a la Provisión contable.

Se debe dar cumplimiento a los criterios establecidos en la normatividad contable referente a los derechos incobrables y a la depuración contable de la cartera; adelantando las gestiones administrativas y de control que sean necesarias para verificar que los saldos reconocidos en el Grupo 14-DEUDORES ya no representan un derecho cierto para la entidad.

Si el caso se encuentra enmarcado en alguna de las situaciones de que trata el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución 357 de 2008, es

procedente dar de baja la cartera, tratándose de los derechos de cobro que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de las cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, por tanto la entidad deberá dar aplicación a lo establecido en la Ley 1066 de 2006 y demás normas que le sean aplicables al respectivo caso. Para tales efectos, deberá eliminar de la contabilidad los saldos de deudores y la respectiva provisión reconocida previamente. La diferencia; si existiere, deberá reconocerse afectando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos.

Este procedimiento es procedente únicamente para efectos contables y por lo tanto 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 respectivas, según la naturaleza de la falta cometida.

Por otra parte, es de anotar que la Entidad debe conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

CONCEPTO No. 20162000008681 DEL 17-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Rentas por cobrar
	SUBTEMA	Contabilización de la cartera de comparendos Contabilización de la cartera del impuesto de rodamiento

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Contabilización de la cartera de comparendos Contabilización de la cartera del impuesto de rodamiento

Doctora:
SOFFY ZULETA MUÑOZ
Contratista Apoyo Contabilidad

Alcaldía Municipio de Yumbo
Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500009232 de fecha 9 de febrero de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Buena tarde, comedidamente solicito concepto para el registro contable, presupuestal y procedimiento para la cartera de comparendos (multas de tránsito) y el impuesto de rodamientos. De igual manera como sería la contabilización en Normas internacionales. Muchas gracias.”

Adicionalmente, según llamada telefónica registrada el día 7 de marzo de 2016, la consultante aclaró que la consulta se dirige tanto a la cartera de comparendos, como a la cartera de impuesto de rodamientos.

CONSIDERACIONES

- Según el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989):

“TITULO V

DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

ARTÍCULO 720. Recursos contra los actos de la administración tributaria.

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración de impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió

...” (Subrayado fuera del texto original). El Artículo 720 fue modificado por la Ley 6 de 1992; aquí se presenta el texto modificado.

- Según Ley 769 de 2002: "Por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones":

“RECURSOS.

ARTÍCULO 142. RECURSOS. Contra las providencias que se dicten dentro del proceso procederán los recursos de reposición y apelación.

El recurso de reposición procede contra los autos ante el mismo funcionario y deberá interponerse y sustentarse en la propia audiencia en la que se pronuncie.

El recurso de apelación procede sólo contra las resoluciones que pongan fin a la primera instancia y deberá interponerse oralmente y sustentarse en la audiencia en que se profiera.

Toda providencia queda en firme cuando vencido el término de su ejecutoria, no se ha interpuesto recurso alguno o éste ha sido negado.” (Subrayado fuera del texto original)
Según el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente):

- **Al respecto de la cartera de comparendos:**

“9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.

(...)

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de

seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.” (Subrayado fuera del texto original)

“Deudores-Ingresos no tributarios

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.

SE ACREDITA CON:

- El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios.
- El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.
- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.” (Subrayado fuera del texto original)

- **Al respecto de la cartera del impuesto de rodamientos:**

“9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden

obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente.” (Subrayado fuera del texto original)

“Rentas por cobrar

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recaudos totales o parciales.
- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.

- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.” (Subrayado fuera del texto original)

Según el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno (Anexos de la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación):

- **Al respecto de la cartera de comparendos y del impuesto de rodamientos:**

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

2.6. Revelaciones

La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que las cuentas por cobrar le impongan a la entidad.” (Subrayado fuera del texto original)

(...)

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta la Contaduría General de la Nación se pronuncia:

- **Según el Régimen de Contabilidad Pública (Marco Precedente)**
- Al respecto de la cartera de comparendos:

La cartera de los comparendos a raíz de multas de tránsito corresponde a cuentas por cobrar por parte de la Alcaldía de Yumbo y, obedeciendo a la naturaleza de dichos comparendos, en el momento en que se genere la multa de tránsito, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en la Ley 769 de 2002 de la siguiente manera:

- Hasta que la providencia no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez la providencia quede en firme, la entidad deberá debitar la cuenta 140102-MULTAS, acreditando simultáneamente la cuenta 411002-MULTAS. En cuanto al tratamiento contable posterior a la medición inicial, la entidad deberá seguir lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente) para los DEUDORES.
- Al respecto de la cartera del impuesto de rodamientos:

La cartera del impuesto de rodamientos corresponde a rentas por cobrar por parte de la Alcaldía de Yumbo. En el momento en que se genere el impuesto, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en el Estatuto Tributario- Decreto 624 de 1989, de la siguiente manera:

- Hasta que el impuesto no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez en firme, para su registro, se debitará la cuenta OTROS IMPUESTOS, controlando a nivel de cuentas auxiliares el importe por este impuesto y revelando en notas información adicional según sea la naturaleza de las transacciones y su materialidad; además se deberá determinar si el origen del ingreso es del orden nacional, departamental o municipal. Por otro lado, la entidad deberá identificar si la cartera del impuesto se originó de declaraciones de la vigencia actual o de vigencias anteriores si se considera viable.

Obedeciendo a la naturaleza de los impuestos, en el momento en que se cause el impuesto la entidad deberá debitar la cuenta 1305-RENTAS POR COBRAR-VIGENCIA ACTUAL o 1310-RENTAS POR COBRAR-VIGENCIAS ANTERIORES, acreditando simultáneamente la cuenta 4105-TRIBUTARIOS en el caso de existir declaraciones de vigencias anteriores. En cuanto al tratamiento contable posterior a la medición inicial, la entidad deberá seguir lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente) para las RENTAS POR COBRAR.

- **Según el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Anexo Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación)**

Tanto la cartera de comparendos, como la cartera del impuesto de rodamientos, corresponden a cuentas por cobrar. Por lo que, para la contabilización en la medición inicial y la medición posterior estas carteras siguen el tratamiento contable descrito en dicho Marco para las CUENTAS POR COBRAR. Sin embargo, dada la naturaleza de la exigibilidad de las multas, se debe observar que:

Obedeciendo a la naturaleza de los comparendos, en el momento en que se genere la multa de tránsito, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en la Ley 769 de 2002 de la siguiente manera:

- Hasta que la providencia no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.

- Una vez la providencia quede en firme, la entidad deberá registrar en su contabilidad el hecho económico en el momento en que ocurre, debitando la cuenta 131102-MULTAS y simultáneamente acreditando la cuenta 411002-MULTAS.

En cuanto a la cartera del impuesto de rodamiento:

En el momento en que se genere el impuesto, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en el Estatuto Tributario-Decreto 624 de 1989, de la siguiente manera:

- Hasta que el impuesto no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez en firme, la entidad deberá identificar si la cartera del impuesto se originó de declaraciones de la vigencia actual o de vigencias anteriores si se considera viable. Posteriormente deberá registrar en su contabilidad el hecho económico en el momento en que ocurre, debitando la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL o 1310-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES según sea la cartera del impuesto de rodamiento de la vigencia actual o de vigencias anteriores.

Para su registro, al generarse el impuesto respectivo, se debitará la cuenta OTROS IMPUESTOS, controlando a nivel de cuentas auxiliares el importe por este impuesto y revelando en notas información adicional según sea la naturaleza de las transacciones y su materialidad; además se deberá determinar si el origen del ingreso es del orden nacional, departamental o municipal. Por otro lado, la entidad deberá identificar si la cartera del impuesto se originó de declaraciones de la vigencia actual o de vigencias anteriores si se considera viable.

- **Al respecto del aspecto presupuestal y de la contabilización con base en las Normas Internacionales de Información Financiera**

Ahora bien, sobre el marco regulatorio propio del sistema presupuestal y su sistema de codificación y registro presupuestal, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre temas presupuestales, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo expresado en el artículo 21 de la Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En cuanto a su consulta al respecto de cómo sería la contabilización en Normas Internacionales del hecho económico en cuestión, me permito informarle que las respuestas

a las consultas emitidas por la Contaduría General de la Nación son proyectadas a la luz del marco normativo local expedido por esta entidad, pertinente para la entidad o la empresa consultante y no se hace referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera publicadas por el IFRS Foundation y el IASB.

CONCEPTO No. 20162000010501 DE 08-04-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de reconocer en la contabilidad de cada entidad el valor por el cual la UGPP debe concurrir para el Pago de pensiones por parte de Colpensiones.

Doctora
EDNA RODRIGUEZ
Vicepresidencia Jurídica y Secretaría General
Colpensiones
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500021182, en la cual formula la siguiente consulta:

“EDNA PATRICIA RODRÍGUEZ BALLÉN, en mi calidad de Gerente Nacional de Doctrina (A) de la Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones), debidamente facultada por la Resolución 057 del 20 de enero de 2016; de conformidad con la Ley 298 de 1996 y atendiendo las facultades atribuidas a su Entidad, referidas a absolver consultas y emitir conceptos relacionados con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, todo ello con carácter vinculante para las entidades públicas, facilitando así la correcta interpretación y aplicación de la regulación contable pública, y concomitantemente contribuyendo con valiosos instrumentos para el optimizar el manejo de las finanzas del Estado, respetuosamente me permito solicitar concepto jurídico con base en las siguientes consideraciones:

Contexto de la consulta:

“La Ley 549 de 1999 por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones, en su artículo 17 inciso 40 establece lo siguiente: “(..) Sin perjuicio de los requisitos para acceder a la pensión en el régimen de transición, todos los tiempos laborados o cotizados en el sector público y los cotizados al I.S.S. serán utilizados para financiar la pensión. Cuando algún tiempo no se incluya para el reconocimiento de la pensión y por ello no se incluya en el cálculo del bono pensional o no proceda la expedición del bono, se entregará a quien reconozca la pensión, por parte de la entidad que recibió las cotizaciones o aquella en la cual prestó servicios sin aportes, el valor equivalente a las cotizaciones para pensión de vejez que efectuó o hubiere efectuado al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del 1.5.5., actualizados con DTF pensional. En estos casos, cuando los tiempos laborados con el sector público sean anteriores a 1967, dicho valor se calculará con el porcentaje de cotización para pensión de vejez que regía en el año 1967, descontándose dicho monto del valor del bono a que haya lugar. En el caso de las pensiones en régimen de transición del sector público reconocidas por el I.S.S. se descontará del valor del bono los aportes realizados al 1. S.S., antes de la fecha de traslado, actualizados en la forma aquí prevista. (...)”.

De la disposición transcrita se observa que como regla general todos los tiempos laborados o cotizados en el sector público y los tiempos cotizados al Instituto con independencia de su origen público o privado, deberán ser utilizados para financiar la pensión, así mismo, agrega la norma que cuando algún tiempo no se incluya para el reconocimiento de la pensión y en tal virtud no se incluya en el cálculo del bono pensional o cuota parte de bono, o no sea procedente expedir el bono, la entidad que recibió las cotizaciones o a la cual prestó servicios sin aportes, deberá entregar a quien reconozca la pensión el valor de tales aportes efectuados al régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del 155, actualizado con el DTF pensional.

La norma señala además, que en estos casos, cuando los tiempos laborados en el sector público son anteriores a 1967, el valor se calcula con el porcentaje de cotización para pensión de vejez vigente a 1967, el cual deberá descontarse del valor del bono, además que, en el caso de las pensiones del sector público que reconoce el I.S.S. en virtud de la transición, los aportes realizados al Instituto antes de la fecha de traslado deberán descontarse del valor del bono.

De acuerdo a lo anterior es dable afirmar que en el Régimen de Prima Media con Prestación Definida, cuando algún tiempo no se tome en cuenta para el reconocimiento de la pensión y por ello no se incluya para el cálculo del bono pensional o la cuota parte correspondiente, la entidad que recibió cotizaciones o la entidad empleadora según el caso deberá trasladar a la entidad que reconoce la pensión el valor de las cotizaciones que hubiere efectuado al régimen

de PM del ISS, dado que dichos valores por su naturaleza de orden parafiscal no pertenecen ni a la entidad administradora ni a la empleadora, mucho menos a la que reconoce la pensión sino al Sistema de Seguridad Social, además que tales aportes financian el pago de las pensiones causadas para cada vigencia.

Teniendo en cuenta lo referido, cuando Colpensiones reconoce la pensión y para ello tiene en cuenta tiempos públicos y/o privados, las entidades que deben concurrir financieramente con la pensión reconocida por Colpensiones lo deberán hacer a través de bonos pensionales, cuotas partes de bono o cuotas partes pensionales; empero, según el mandato contenido en el inciso 4o del artículo 17 de la Ley 549 de 1991 aquellos tiempos públicos que no tuvieron en cuenta para el reconocimiento de la pensión y en tal virtud no se incluyan en el cálculo del bono pensional o cuota parte de bono, o no sea procedente expedir el bono, la entidad que recibió dichas cotizaciones o a la cual prestó servicios, deberá trasladar a la entidad jubilante, en este caso Colpensiones, el valor equivalente a las cotizaciones para pensión de vejez que hubiere efectuado al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte actualizado con el DTF pensional; con total indiferencia si se trata de aportes efectuados antes o después del 1o de abril de 1994, habida consideración del principio general de hermenéutica jurídica que dice que cuando el legislador no hace una distinción, diferenciación o exclusión, tampoco deberá hacerla el intérprete”.

Ahora, en relación con la entidad competente para efectuar la devolución de aportes cotizados a Cajanal, la Directora de Pensiones y Prestaciones del Ministerio del Trabajo, en atención a la consulta elevada por la Gerente Nacional de Ingresos y Egresos de Colpensiones, señala que la entidad llamada a trasladar esos aportes a Colpensiones es la UGPP, posición que comparte Colpensiones y que vale la pena referir: Se tiene que con fundamento en el artículo 17 de la Ley 549 de 1999, si una persona fue pensionada por Colpensiones, laborando en una entidad que cotizaba a Cajanal, pero dichos tiempos no fueron tenidos en cuenta en la pensión reconocida, por ejemplo bajo el amparo del Decreto 758 de 1990, Colpensiones tiene derecho a que se le traslade el valor de los aportes efectuados a Cajanal actualizados con el DTF pensional.

En ese sentido, y teniendo en cuenta que el artículo 10 Decreto 4269 de 2011, el cual asigna a la UGPP la competencia del reconocimiento de derechos pensionales y demás actividades afines de la liquidada CAJANAL, encontrándose inmersas, por supuesto, las relacionadas con el reconocimiento de las solicitudes de traslado de aportes que eleve Colpensiones con posterioridad al 8 de noviembre de 2011, fecha establecida por la misma normatividad, se concluye entonces que la entidad llamada a efectuar dicha devolución de aportes a Colpensiones es la UGPP.

En ese mismo pronunciamiento, la Directora de Pensiones y Prestaciones del Ministerio del Trabajo, señala que no obstante lo anterior, como las pensiones de la UGPP y de Colpensiones están siendo pagadas con recursos del presupuesto general de la Nación, en términos prácticos se está cobrando al mismo Estado que financie las pensiones que está pagando, por lo que, el cobro del traslado de aportes en estos casos no debería efectuarse, ya que en todo caso, la pensión será financiada y pagada en su totalidad por la Nación. Conclusión ésta que podría contrariar lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, el Catálogo General de Cuentas y los Procedimientos de Contabilidad Pública de las Entidades Públicas Colombianas.

Consulta:

Teniendo en cuenta que la UGPP es la entidad competente para efectuar el traslado a Colpensiones de los aportes cotizados a Cajanal, requeridos para la financiación de las pensiones ¿Resulta procedente, a la luz del Régimen y Procedimientos de Contabilidad Pública y del Catálogo General de Cuentas, que Colpensiones omita el cobro de dichos aportes bajo el argumento que como ésta entidad y la UGPP cuentan con garantía presupuestal de la nación para financiar sus pensiones, resulta redundante cobrarle al mismo Estado?

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Público del Régimen de lo Contabilidad Pública, en los numerales 34, señala lo siguiente:

“34. Por efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínimo productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativo y/o económica, que desarrollo funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ello le permite controlar o ejercer influencia importante; predominio la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control ya rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. (Subrayado fuera de texto)

Seguido, el párrafo 63 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, al referirse a las etapas del proceso contable, establece;

“La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes cantables confiables, relevantes y comprensibles.”

Y los párrafos 122, 127,130, incorpora y define el principio de revelación en los siguientes términos:

“122. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos lo información adicional que sea necesario para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte los párrafos 141, 152, 202, 203, 204 y 223, sobre las normas técnicas para relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señalan lo siguiente:

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos.

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros. (...)

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.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Dadas las anteriores consideraciones, se concluye que la UGPP y COLPENSIONES son dos entidades contables públicas independientes que les corresponde desarrollar el proceso contable, en concordancia con los principios, las normas técnicas y los procedimientos contables expedidos por la Contaduría General de la Nación CGN, razón por la cual cada una de ellas debe proceder a efectuar el reconocimiento de los derechos u obligaciones que le asistan, aun si la fuente de financiación proviene de recursos aforados en el Presupuesto General de la Nación.

En consecuencia, si existe un instrumento jurídico mediante el cual se establece que las entidades deben concurrir financieramente para con el pago de las pensiones por parte de Colpensiones, como es el caso de la UGPP, estas entidades deben efectuar el reconocimiento

contable de la obligación para con Colpensiones. Por su parte Colpensiones le corresponde reconocer la cuenta por cobrar a la UGPP, y efectuar los demás registros contables que se requieran para el reconocimiento integral de estas operaciones.

CONCEPTO No. 20162000010731 DE 14-04-2016

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Patrimonio
	SUBTEMAS	Improcedencia de provisionar los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, y reclasificación a la cuenta deudas de difícil recaudo.

Doctora
LUZ MARY PEÑARANDA VILLAMIL
Subdirectora Administrativa y Financiera
Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500022722, en la cual presenta la siguiente consulta:

“La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico - CRA, fue creada como una Unidad Administrativa Especial, sin personería jurídica, con autonomía administrativa, técnica y patrimonial, mediante la Ley 142 del 11 de julio de 1994, actualmente está adscrita al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio. Por ser una entidad pública, su creación, modificaciones y liquidación están determinadas por las políticas del Gobierno Nacional, lo que conlleva a no tener vigencia o término de duración.

La Comisión elabora su presupuesto, el cual presenta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para su trámite y aprobación conforme a las disposiciones legales que rigen la materia. Los recursos son manejados con sujeción a lo establecido en la Ley 142 de 1994 y a las normas contenidas en el Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional.

La Unidad Administrativa Especial Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, CRA, tiene su propio presupuesto y sus ingresos están conformados por:

1. Las contribuciones especiales que hagan las entidades reguladas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.
2. Los ingresos provenientes de sus publicaciones, cuando hubiere lugar a ello.
3. Los rendimientos financieros.”

CONSIDERACIONES

La Contraloría General de la República en el informe final de auditoría vigencia 2014, efectúa el siguiente hallazgo administrativo:

La Entidad durante la vigencia 2014 realizó gestión de cobro persuasivo y coactivo, sobre las deudas a su favor, sin embargo contablemente éstas no se encuentran clasificadas de acuerdo a su estado de antigüedad y morosidad, como “Deudas de Difícil Recaudo”, teniendo en cuenta que algunas de ellas vienen desde el año 1997, desatendiendo de esta manera la característica cualitativa de confiabilidad de la información contable pública, como es la Razonabilidad.

Lo anterior, por cuanto no se evidencia por parte de la CRA las gestiones requeridas ante la Contaduría General de la Nación para la reclasificación de la cuenta, esta situación implica que no se refleja una adecuada presentación de la cuenta Deudores en los Estados Contables, máxime cuando estas deudas no son corrientes.

Las cuentas por cobrar originadas por las contribuciones se registran como un ingreso no tributario en la subcuenta 140160-contribuciones, conforme al Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública, cuenta que en su dinámica contable no permite la reclasificación a la cuenta 1475-DIFÍCIL RECAUDO.

CONSULTA:

Considerando lo anteriormente expuesto, solicitamos concepto en el sentido de indicar si es procedente la reclasificación a “Deudas de Difícil Recaudo (de lo registrado como deudas a nuestro favor) como lo indico Contraloría General de la República en el informe de auditoría y el registro de provisiones para amparar posible castigo de los deudores.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 156 y 157 del Plan General de Contabilidad Pública, establecen:

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (...)”

157. (...) El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, como: “el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal”.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-APORTES SOBRE LA NÓMINA, 1403-RENTAS PARAFISCALES, 1406-VENTA DE BIENES, 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, 1409-SERVICIOS DE SALUD, 1411-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y 1470-OTROS DEUDORES”.

También, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, como: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables”. (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: “3- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago”.

Desde la óptica de la Doctrina Contable Pública, en cuanto a la reclasificación de derechos calificados como de difícil cobro en las entidades de Gobierno General, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto dirigido al Doctor León Balmore Aguinaga, Director de Vigilancia Fiscal, de la Contraloría General de la República, se pronunció según la conclusión del expediente 20132000011951 del 23 de abril de 2013, en los siguientes términos.

“Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables, reconocidos en el balance general de la Superintendencia de Sociedades con corte a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a partidas registradas desde 1997 hasta el 2012, y que se encuentran en proceso de cobro, no son objeto de provisión por su elevada antigüedad, y en consecuencia, no deben reclasificarse a la cuenta deudores de difícil recaudo. (...)

Por lo tanto, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afecta directamente el patrimonio (...) y debe revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dado que la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico es una entidad de Gobierno y que la normatividad contable pública aplicable a este tipo de entidades, no establece la provisión de los derechos por ingresos no tributarios ni su reclasificación a deudas de difícil recaudo, no le es dable el reconocimiento de provisiones ni la reclasificación de los deudores morosos, a Deudas de Difícil Cobro.

En consecuencia, las deudas de terceros en estado de morosidad de conformidad con los criterios anteriormente expuestos, deben mantenerse en la cuenta y subcuenta de origen, y en caso de que el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, se afectará directamente el patrimonio, con un débito en la subcuenta 310501-Nación de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a las subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por los valores que deben ser retirados de los estados contables

Lo anterior, no exime a la entidad para que en las notas a los estados contables, se complemente la información con las debidas revelaciones del estado de la cartera y políticas implementadas, de conformidad con los procedimientos y políticas institucionales.

Se anexa copia del concepto 20132000011951, mencionado en las consideraciones por ser aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20162000011831 DEL 25-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Transferencias
	SUBTEMA	Registro contable de las transferencias a favor de las Universidades públicas, efectuadas por la Nación por concepto del CREE y Estampillas para las mismas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Registro contable por concepto de Estampillas para las Universidades públicas

Doctor:

IVÁN RICARDO CUEVAS PACHÓN

Auditor

Universidad del Tolima

Ibagué –Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550001808-2, mediante la cual eleva la siguiente consulta:

“cuál es el procedimiento contable para realizar los asientos contables por concepto de estampillas universidad nacional y otras y el impuesto CREE en los registros contables de una Universidad estatal?”

Sobre la consulta, el Doctor Iván Ricardo Cuevas Pachón aclara, telefónicamente y mediante correo electrónico, que la solicitud consiste en clarificar cómo deben las Universidades públicas registrar contablemente las transferencias efectuadas por la Nación, a través de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, por concepto del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), de acuerdo con lo establecido en el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 1607 de 2012, el Decreto 1835 de 2013 y el artículo 72 de la Ley 1739 de 2014. De igual manera, solicita determinar el registro que éstas deben efectuar para reconocer contablemente las estampillas de que trata la Ley 1697 de 2013.

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

CONSIDERACIONES:

- **Transferencias efectuadas por la Nación por concepto del CREE**

La Ley 1607 de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 23 y 24 prescribe:

“(…)

Artículo 23.- Tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad. Modificado por el art. 17, Ley 1739 de 2014. La tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, será del ocho por ciento (8%).

Parágrafo transitorio. Para los años 2013, 2014 y 2015 la tarifa del CREE será del nueve (9%). Este punto adicional se aplicará de acuerdo con la distribución que se hará en el parágrafo transitorio del siguiente artículo.

Artículo 24.- Destinación específica. A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y, en todo caso antes del 1º de julio de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).

(…)

Parágrafo transitorio. Para los periodos gravables 2013, 2014 y 2015 el punto adicional de que trata el parágrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas, treinta por ciento (30%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud, y treinta por ciento (30%) para la inversión social en el sector agropecuario. Los recursos de que trata este parágrafo serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y transferidos a las entidades ejecutoras. El Gobierno Nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de que trata este parágrafo” (Subrayado fuera de texto).

El Artículo 72 de la Ley 1739 de 2014 determina:

“(…)

Artículo 72. Modifíquese el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 1607 de 2012, el cual dispondrá:

Parágrafo transitorio. Para el período gravable 2015 el punto adicional de que trata el párrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas y sesenta por ciento (60%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud. Los recursos de que trata este párrafo serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y transferidos a las entidades ejecutoras. El Gobierno nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de que trata este párrafo.

Por su parte, el artículo 2 del Decreto 1835 de 2013 establece:

“(…)

Artículo 2. Uso de los recursos. Teniendo en cuenta el carácter no recurrente de los recursos, éstos se destinarán a proyectos de inversión relacionados con la construcción, ampliación, mejoramiento, adecuación y dotación de infraestructura física y tecnológica, y diseño y adecuación de nueva oferta académica, siempre y cuando dichos proyectos no generen gastos recurrentes. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

EN EL MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el Presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los derechos adquiridos soportados en los respectivos actos administrativos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

4428- OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las transferencias causadas. “

- **Tratamiento contable de las estampillas**

EN EL MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

Sobre el particular, me permito informarle, que la Contaduría General de la Nación ya se ha pronunciado respecto al procedimiento contable para el registro de las Estampillas para las

universidades públicas, mediante concepto No. 20142300031601 del 10 de noviembre de 2014, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia, el cual se anexa a la presente por cuanto es aplicable al caso planteado en esta consulta, donde se concluye:

“(…)

3. Causación del derecho por concepto de las estampillas en las entidades titulares de la misma.

Una vez el Ministerio de Educación-Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, notifique a la Universidad Nacional cuanto es el valor de los recursos que le corresponden y emita la Resolución de distribución de los recursos restantes para las demás universidades, estas como titulares de los recursos deben reconocer en su contabilidad el derecho mediante un débito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son recaudados por el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia se debe reclasificar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.”

DE CONFORMIDAD CON EL MARCO NORMATIVO DEFINIDO EN EL ANEXO DE LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 Y RES. 620 DE 2015

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Describe las siguientes cuentas, así:

“1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como tasas, multas, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento y contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente. Así mismo incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- El valor de las devoluciones o descuentos.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores...

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

4110-NO TRIBUTARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como multas, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento, contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente, 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

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El reconocimiento contable para dar cumplimiento a lo estipulado en los párrafos transitorios de los artículos 23 y 24 de la Ley 1607 de 2012, modificado a su vez por el art. 72 de la Ley 1739 de 2014, y la reglamentación establecida en el artículo 2 del Decreto Nacional 1835 de 2013, deben efectuarse atendiendo los siguientes lineamientos:

- 1- El registro contable de las transferencias realizadas por la Nación a favor de la Universidad del Tolima por concepto del CREE, se registra mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442802-Para Proyectos de Inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.
- 2- El reconocimiento contable por concepto de Estampillas para las Instituciones de educación superior, deberá efectuarse de conformidad con los lineamientos que se señalan a continuación, en función de la vigencia de los marcos normativos aplicables:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE, aplicable hasta el 31 de Diciembre de 2016.

Para efectos del reconocimiento, debe aplicarse el procedimiento contable indicado en el concepto No. 20142300031601 del 10 de noviembre de 2014, referido en las consideraciones, el cual es aplicable al caso consultado y se adjunta a la presente respuesta.

MARCO NORMATIVO DEL ANEXO DE LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 Y CATÁLOGO DE CUENTAS EXPEDIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 620 DE 2015, vigente a partir de 1 de Enero de 2017.

La causación del derecho por concepto de las estampillas en las entidades titulares de la misma, se efectúa mediante un débito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son recaudados por el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, una vez ejecutado el recaudo, se debe reclasificar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito

en la subcuenta 131113-Estampillas de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20162000012231 DEL 29-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento derecho por créditos otorgados por el FORCAP. Reconocimiento de ingresos destinados a financiar el FONMUR

Doctora
ANA ZORAIDA GÓMEZ TRIANA
Jefe de Contabilidad
Municipio de Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002282-2 en la cual manifiesta:

“A fin de atender y aclarar acerca de los tres temas enunciados en el asunto de la referencia, me permito solicitar asesoría en los siguientes casos:

La Alcaldía Municipal de Barrancabermeja, mediante el Acuerdo Municipal 045 de 1999 creó el Fondo Rotatorio de Fomento Capacitación y Crédito “FORCAP” con el propósito de asignar recursos rotatorios para el Fomento, Capacitación y Crédito a las actividades empresariales de todas las áreas económicas; en desarrollo de su objeto social, este fondo ha colocado recursos como crédito para financiamiento de proyectos productivos contribuyendo de esta manera con la generación de empresa y empleo en el Municipio de Barrancabermeja.

A efectos de registrar los desembolsos de los créditos se utilizó la Subcuenta 1.4.70.90 Otros Deudores, la cual en auditoría efectuada por la Contraloría Municipal generó un hallazgo, en consideración a que el valor de esta cuenta era superior al 5% de la Cuenta; revisando un alternativa de solución a este hallazgo, encontramos en el plan de cuentas de la Contaduría General de la Nación la Subcuenta 1.4.70.73 Préstamos Concebidos (Sic) por Instituciones No

Financieras, por lo tanto solicitamos su concepto para el uso de ésta subcuenta, o caso contrario nos indiquen cual sería la cuenta contable que debemos afectar para estas transacciones.

El otro aspecto a consultar corresponde a la evaluación Institucional en el punto Impuestos CGN vs FUT en Rentas por Cobrar Impuesto de Industria y Comercio, en la ecuación:

$K2 (+SF 4.1.05.08 + SF 4.1.95.11 - SF 1.3.10.08 - SF 1.3.05.08 + S I 1.3.05.08 + S I 1.3.10.08 + S I 1.3.10.08) = K 26 (T.I.A.1.5)$ la ecuación no da igual por lo que no tienen en cuenta el anticipo.

La Alcaldía de Barrancabermeja mediante el Acuerdo 032 del 2013 modificó y adicionó algunos artículos del acuerdo 025 del 2005 del Estatuto Tributario, entre ellos el Artículo 62, quedando de la siguiente manera: “DECLARACION Y AUTOLIQUIDACION PRIVADA. El contribuyente de Industria y Comercio deberá presentar ante la Secretaría de Hacienda Municipal, red financiera y demás instituciones autorizadas la declaración Anual y Autoliquidación privada correspondiente a los ingresos obtenidos del periodo gravable en los formularios que establezca la Secretaría de Hacienda y del Tesoro y en los plazos que para tal efecto señale el actual acuerdo.

Por lo tanto las autoliquidaciones que el contribuyente presenta y cancela mensualmente se causan contablemente en la cuenta 29.17.05 como un anticipo afectando el rubro de Industria y Comercio, al presentar la declaración anual la autoliquidación mensual se descuenta en el formulario anual, por lo tanto es necesario que en la ecuación trimestral se tenga en cuenta el movimiento débito y crédito de la cuenta”.

De otra parte y como tercer punto, respecto del Fondo Municipal de Reforestación FONMUR, cuyo objeto es establecer y mantener la arborización en zonas protectoras de abastecimiento de aguas, cuencas hídricas, lugares de esparcimiento, purificación del aire, lagos artificiales para piscicultura y protección del suelo municipal de Barrancabermeja, actualmente se encuentra registrado en la Subcuenta 41.10.90., ya que revisado el plan de cuentas de la Contaduría General de la Nación, no observamos una cuenta que se relacione con este fondo, por lo anterior, solicitamos su asesoría indicándonos cuál es la cuenta contable adecuada para su registro.”

Es de anotar que por medio de correo electrónico de fecha 18 de abril del año en curso, usted da a conocer lo siguiente:

“(…) adicional me permito precisar lo siguiente, Forcap es una unidad que depende de la Secretaría de Desarrollo Económico y Social del Municipio, lleva su propia contabilidad y reporta trimestralmente a la Unidad de Contabilidad la información contable del Municipio ya que es una entidad consolidada.

(…), el registro en la cuenta 147090, le corresponde al Forcap, quien realiza el otorgamiento de créditos y la cuenta 411090 le corresponde a la Alcaldía Municipal, quien registra el ingreso por concepto de Fonmur en cada causación que constituya el hecho generador del mismo”
Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS FORCAP:

El Acuerdo No 045 de 1999, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Créase el FONDO ROTATORIO DE FOMENTO CAPACITACIÓN Y CRÉDITO PARA LA GENERACIÓN DE EMPRESAS Y EMPLEO DEL MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA, adscrito al despacho del señor Alcalde Municipal.

ARTICULO SEGUNDO: NATURALEZA DEL FONDO. El Fondo Rotatorio de Fomento, Capacitación y Crédito para la Generación de Empresas y Empleo del Municipio de Barrancabermeja se constituye como una cuenta especial, con unidad de caja al interior del municipio, sometido a las normas del régimen fiscal y presupuestal aplicable al Municipio”
(Subrayados fuera de texto)

2. EVALUACIÓN INSTITUCIONAL: CGN VS FUT EN RENTAS POR COBRAR IMPUESTO DE INDUSTRIA. Este punto, desborda las competencias de la Subconduría General y de Investigación, y fue objeto de traslado.

3. FONMUR-RECONOCIMIENTO DE INGRESOS A CARGO DEL MUNICIPIO

El Acuerdo 041 de 1998, señalo:

“Artículo 1.- Créase el Fondo Municipal de Reforestación FONMUR; destinado a establecer y mantener la arborización en zonas protectoras de abastecimiento de aguas, cuencas hídricas, lugares de esparcimiento, purificación del aire, lagos artificiales para piscicultura y protección del suelo Municipal de Barrancabermeja.

Artículo 2o.- El FONMUR estará constituido por los siguientes recursos e ingresos:

“1.- Con el cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor de todos los contratos de suministros, obras públicas, interventoría y consultoría que celebre la administración Municipal en sus diferentes organismos, que liquidado previamente por la Tesorería Municipal, será consignado en la cuenta respectiva que para tal efecto se cree.”

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

1470 OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

La subcuenta 147073-Préstamos Concedidos por Instituciones no Financieras registra los relacionados con préstamos distintos a los concedidos por las instituciones financieras y los préstamos gubernamentales.

4110 NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos No Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

En cumplimiento de lo regulado en el acuerdo Municipal 045 de 1999, es procedente para el Fondo Rotatorio de Fomento Capacitación y Crédito "FORCAP, registrar los desembolsos de créditos otorgados, en la subcuenta 147073-Préstamos Concedidos por Instituciones No Financieras de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Respecto al punto dos de su consulta, relacionada con la evaluación Institucional CGN vs FUT en rentas por cobrar Impuesto de Industria y Comercio, me permito comunicarle que se dio traslado de este punto a la Subcontaduría de Centralización de la Información con el radicado CGN No.20162300007543, para que se adelante el trámite correspondiente.

Sobre los recursos que se recaudan para financiar el Fondo Municipal de Reforestación FONMUR, en el contexto de los artículos 1 y 2 del Acuerdo No 041 de 1998, se observa que existe la imposición de aportar unos recursos, para cumplir una función del Estado, con una destinación específica a favor del Fondo Municipal de Reforestación, lo cual configura una contribución; por tanto, a la Alcaldía le corresponde el reconocimiento contable mediante un débito en la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411061-CONTRIBUCIONES, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20162000012641 DEL 04-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Vigencia y responsabilidades sobre el saneamiento contable ordenado por la Ley 716 de 2001, y reporte de información sobre Deudores morosos del Estado, según Resolución 422 de 2011.

Doctor

JULIO NELSON VERGARA NIÑO
Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación trasladada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y por este Ministerio a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada en la CGN con N° 2016-550-002695-2, de fecha 07 de abril de 2016, mediante la cual consulta:

“Leyes 716 del 2001 y 901 del 2004 de “saneamiento contable en el sector gobierno”

Las dos leyes se ocupan de regular el saneamiento contable de las acreencias e inventarios públicos.

El objeto de la ley, no es otro (sic) fijar las pautas y parámetros para depurar los saldos contables y aproximarlos a la verdad verdadera. Con tal fin, se ampliaron los conceptos jurídicos de extinción de las obligaciones, que hasta esas leyes estaban limitadas a la caducidad y la prescripción.

La DIAN es el ente por excelencia destinatario de tales leyes, si advertimos que es el ente especializado por excelencia en la política fiscal, concretada la misma en la imposición, determinación y cobro de los tributos que administra.

Como el espíritu de la ley se enmarca en la depuración contable, ese imperativo legal es de forzoso acato por parte de los destinatarios sometidos.

Pues bien, como la ley que regula la depuración contable, creó una obligación para tal depuración como lo es el reporte consecuente con la base de datos de deudores morosos del estado, se requiere información sobre esa omisión y sus consecuencias.

PETICIÓN

Cual (sic) el desarrollo doctrinal de la figura en comento.

Cuales los efectos de la omisión?

La omisión conlleva, proceso disciplinario a sus omisivos autores?

¿Constituye la omisión, el abandono de la acreencia por parte de la DIAN, en el entendido en que al incumplir el reporte se concreta esa depuración?

Con todo respeto, por lo para mi novedoso tema, los pronunciamientos a mano, al interior de la DIAN y de las autoridades jurisdicentes de la nación.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 716 de 2001 “Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”, en su Artículo 1º señalaba “La presente ley regula la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas.

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley. (...)”

“Artículo 4º. (...) Parágrafo 3º. Cada entidad deberá publicar semestralmente un boletín, en medios impresos o magnéticos, que contenga la relación de todos los deudores morosos que no tengan acuerdo de pago vigente de conformidad con las normas establecidas para el efecto. Las personas que aparezcan relacionadas en el Boletín de deudores morosos no podrán celebrar contratos con el Estado, ni tomar posesión de cargos públicos, hasta tanto no demuestren la cancelación de la totalidad de las obligaciones contraídas con el Estado o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago. La vigilancia del cumplimiento de lo aquí estipulado estará a cargo de la Contraloría General de la República.”

“Artículo 5º Competencia y responsabilidad administrativa. La responsabilidad sobre la depuración de los valores contables estará a cargo del Jefe o Director de la entidad; tratándose de entidades del sector central de conformidad con la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional.

En los organismos descentralizados de los distintos órdenes la competencia recaerá sobre el máximo organismo colegiado de dirección, llámese consejo directivo, junta directiva, consejo superior o quienes hagan sus veces y por el director, el gerente o el presidente, según se denomine.”

Por su parte el artículo 21 de esta misma normativa señalaba, Vigencia y derogatorias. “La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y será aplicable a los valores contables que se encuentren registrados en los estados financieros a 31 de diciembre de 2000, sin perjuicio de las revisiones que por ley le corresponden a la Comisión Legal de Cuentas. La vigencia será hasta el 31 de diciembre de los dos (2) años siguientes a la fecha de su

publicación, con excepción de los artículos décimo (10) al dieciséis (16), y deroga las normas que le sean contrarias, en especial el numeral segundo del artículo 506 del Estatuto Tributario y el artículo 850-1 del Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera de texto)

Mediante Sentencia C-886 de 2002 la Corte Constitucional declaró inexecutable los artículos 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19 y 20 de la Ley 716 de 2001.

Por su parte la Ley 863 de 29 de diciembre de 2003, “Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas” respecto de la depuración de la información señaló: (...) **“Artículo 66. Información contable depurada. La información financiera, económica y social de los diversos entes públicos, base para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debe ser depurada a fin de que refleje razonablemente su situación y resultados, para lo cual se prorroga la vigencia de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º -excepto el párrafo 3º-, 5º, 6º, 7º, 8º y 9º de la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, hasta el 31 de diciembre del 2005.**

Parágrafo. Las entidades estatales para relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago, deberán permanentemente en forma semestral, elaborar un boletín de deudores morosos, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Este boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación del acto generador de la obligación, el concepto y monto de la obligación, su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma.

Las personas que aparezcan relacionadas en este boletín no podrán celebrar contratos con el Estado, ni tomar posesión de cargos públicos hasta tanto no se demuestren la cancelación de la totalidad de las obligaciones contraídas o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago.

El boletín será remitido al Contador General de la Nación durante los primeros diez (10) días calendario de los meses de junio y diciembre de cada anualidad fiscal. La Contaduría General de la Nación consolidará y posteriormente publicará en su página Web el boletín de deudores morosos del Estado, los días 30 de julio y 30 de enero del año correspondiente.

(...)

Artículo 67. Prorróguese la vigencia del artículo 17 de la Ley 716 de 2001, hasta el 31 de diciembre de 2005.”

Por su parte la Ley 901 de julio 26 de 2004, “Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 863 de 2003 y se modifican algunas de

sus disposiciones”, señalaba: “Artículo 1º. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2005, la vigencia de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11 y 17 de la Ley 716 de 2001.

Parágrafo. La Procuraduría General de la Nación y demás autoridades disciplinarias realizarán, en el marco de lo dispuesto por la Ley 734 de 2001, las correspondientes investigaciones en contra de los representantes legales y miembros del máximo órgano colegiado dirección, donde aplique, por no haber adelantado el proceso de saneamiento contable de las entidades y organismos públicos bajo su dirección en la vigencia inicial de la ley, con base en los informes remitidos por la Contaduría General de la Nación, la Contraloría General de la República o por la autoridad fiscal correspondiente” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, con la expedición de la Ley 998 de 2005, “Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropiações para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2006” en el artículo 79o. señalaba, “Modifíquense los artículos 1 y 11 de la Ley 901 de 2004, los cuales quedarán así: ARTICULO 1o. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2006, la vigencia de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o, 8o, 9o, 10, 11 y 17 de la ley 716 de 2001.

(...)

ARTICULO 11. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación, su vigencia será hasta el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil seis (2006), con excepción del parágrafo 3o del artículo 4o y el artículo 17 de la Ley 716 de 2001 y los artículos 10 y 11 de la Ley 901 de 2004 y deroga las demás normas que le sean contrarias.”

El mencionado artículo 79 de la Ley 998 de 2005, fue demandado ante la Corte Constitucional, en donde con ponencia del Magistrado Dr. Alfredo Beltrán Sierra, mediante sentencia C-456/06 de 7 de junio de 2006, expediente D-6216, determinó, “Declárese **INEXEQUIBLE** el artículo 79 de la ley 998 de 2005 por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política.”

En relación con la base legal del Boletín de Deudores Morosos del Estado es del caso mencionar la normatividad relacionada:

Ley 901 de 2004 artículo 4 Parágrafo 3 “Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 863 de 2003 y se modifican algunas de sus disposiciones”.

Ley 1066 del 2006: “Por el cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”.

Ley 1266 de 2008 artículo 2, numerales 5 y 6: “Por la cual se dictan las disposiciones generales del hábeas data y se regula el manejo de la información contenida en bases de datos personales, en especial la financiera, crediticia, comercial, de servicios y la proveniente de terceros países y se dictan otras disposiciones.”

Sentencia C-1083 de 2005 "Declara inexecutable los incisos 2º y 4º del párrafo 3º del artículo 2º de la ley 901 de 2004 y declara inexecutable los incisos 1º, 3º y 5º del párrafo 3º del artículo 2º de la ley 901 de 2004.

Decreto 3361 de 2004: "Por el cual se reglamenta el párrafo 3º del artículo 4º de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por el artículo 2º de la Ley 901 de 2004".

Resolución No. 422 de 2011: “Por medio de la cual se fijan los parámetros para el envío de información a la Contaduría General de la Nación relacionada con el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME)”.

Por su parte el Procedimiento de control interno contable adoptado mediante la Resolución No. 357 de 2008 de la CGN, señala:

“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. 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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar en relación con su solicitud:

Vigencia de las normas relacionadas con el saneamiento contable.

La Ley 716 de 2001 dispuso una vigencia hasta el 31 de diciembre de 2003, en lo relacionado con el saneamiento de la información contable obligando a ello a todas las entidades públicas, vigencia que posteriormente mediante la expedición de la Ley 863 de 2003, en el artículo 65, se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2005, prórroga ratificada por la Ley 901 de julio de 2004.

La prórroga de la vigencia del saneamiento contable a que se refiere la Ley 716 de 2001, fue incluida en el artículo 79 de la Ley 998 de 2005, el cual modificaba la vigencia hasta el 31 de diciembre de 2006. Sin embargo este artículo al ser demandado ante la Corte Constitucional, fue declarado inexecutable, por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Nacional, de manera que en lo concerniente al saneamiento contable la ley 716 de 2001 tuvo vigencia hasta diciembre de 2005.

Omisión del cumplimiento de la ley

La Ley 716 de 2001, dispuso en su artículo primero la obligatoriedad, por parte de los entes del sector público, de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, para lo cual, en el artículo quinto determinó que la responsabilidad sobre la depuración de los valores contables estaría a cargo del Jefe o Director de la entidad, en las entidades del sector central, y en los organismos descentralizados de los distintos órdenes la responsabilidad era del máximo organismo colegiado de dirección, llámese Consejo Directivo, Junta Directiva, Consejo Superior o quienes hagan sus veces y por el Director, el Gerente o el Presidente, según corresponda.

Así mismo, la Ley 901 de 2004 determinó que la Procuraduría General de la Nación y demás autoridades disciplinarias realizarían, en el marco de lo dispuesto por la Ley 734 de 2001, las correspondientes investigaciones en contra de los representantes legales y miembros del máximo órgano colegiado, en donde no se hubiera adelantado el proceso de saneamiento contable de las entidades y organismos públicos bajo su dirección en la vigencia inicial de la ley, con base en los informes remitidos por la Contaduría General de la Nación, la Contraloría General de la República o por la autoridad fiscal correspondiente.

Ahora bien, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, para 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, la CGN adoptó con la expedición de la Resolución 357 de 2008 el Procedimiento de Control Interno Contable, en donde las entidades 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, así como adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable, e implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

Boletín de Deudores Morosos.

Las entidades del sector público se encuentran obligadas a reportar semestralmente las acreencias a su favor pendientes de pago, mediante la elaboración del boletín de deudores morosos, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Boletín que debe ser remitido a la CGN en los primeros diez días calendario de los meses de junio y diciembre de cada año, para su publicación en la página Web los días 30 de julio y 30 de enero del correspondiente año.

Son responsables de la información reportada en el Boletín de deudores morosos, el Representante Legal de la entidad, de manera conjunta con el Contador de la entidad o quien haga sus veces, en este sentido, según se especifica en el artículo 14 de Resolución No. 422 de 2011, de la CGN, en virtud de los literal b) y c) del artículo 3º de la Ley 1266 de 2008 y la sentencia C-1011 de 2008.

CONCEPTO No. 20162000013291 DEL 13-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Cuentas por pagar Transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos sin situación de fondos asignados al Hospital Nuestra Señora de los Remedios por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de fiducia.

Doctora
MARIA JUDITH RUEDA RUEDA
Contadora Pública
ESP. E.S.E. Hospital Nuestra Señora de los Remedios
San José de Miranda, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 20165500026922 de 07 de abril de 2016, mediante el cual indica lo siguiente:

“La ESE NUESTRA SENORA DE LOS REMEDIOS es de primer nivel en la vigencia 2015 por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público le fueron asignados mediante una fiducia la suma de \$24.000.000 sin situación de fondos (le consignaban directamente al proveedor) para cumplimiento de metas del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, estos dineros fueron asignados a algunos hospitales que se encontraban en Riesgo Fiscal y Financiero. Con este dinero se compró un programa para inventarios de la ESE, en la vigencia 2015 se realizó el ingreso de estos dineros al contabilidad y presupuesto, (ya que era un requerimiento del Ministerio), el programa se recibió de conformidad en la vigencia 2015, pero la fiducia no le consignó el dinero al proveedor sino hasta febrero del 2016.

Entonces en la vigencia 2015 quedó registrado el ingreso del dinero del Ministerio y la cuenta por pagar al proveedor. El problema que tengo es que el acuerdo de incorporación de saldos de la cuenta por pagar al presupuesto de la vigencia 2016, la realizamos el 15 de marzo de 2016 y al proveedor le cancelaron en 26 de febrero de 2016, entonces la Junta Directiva no firmó esta incorporación de saldos.

Mi pregunta es que manejo presupuestal y contable le debo hacer para incorporarlo este dinero (Sic) ya que en la vigencia 2015 quedó como cuenta por pagar y la Junta Directiva no firmo (Sic) por la fecha en que se les paso el proyecto de acuerdo”.

Telefónicamente, la consultante aclara que la E.S.E Hospital Nuestra Señora de los Remedios se acogió a la Resolución 663 de 2015, la cual permite la aplicación del nuevo marco normativo de conformidad con el cronograma previsto en el parágrafo 1 de artículo 3 de la Resolución en mención, por lo tanto se encuentran actualmente en periodo de transición.

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

CONSIDERACIONES

De conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los numerales 110, 116 y 117 del Plan General de Contabilidad Pública definen la Universalidad dentro de las características cualitativas de la información contable pública y los principios de contabilidad pública de Registro y Devengo o causación, en los siguientes términos:

“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 (...)

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” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, describe las siguientes cuentas:

“1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los derechos adquiridos soportados en los respectivos actos administrativos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos”.

“4428 – OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor de las transferencias causadas”.

“1424 – RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los recursos entregados.
- El valor de los ingresos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los gastos generados.
- El valor de los activos adquiridos.
- El valor de los pasivos cancelados.
- El valor de los recursos trasladados como reserva financiera actuarial”.

Con relación a la definición y reconocimiento de los ingresos y los ingresos por transferencias, el Plan General de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“264. Noción. 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.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación (...) (subrayado fuera del texto).

“269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto” (subrayado fuera del texto).

“278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores” (subrayado fuera del texto).

Por otro lado, respecto a las cuentas por pagar, el Plan General de Contabilidad Pública expresa:

“223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. (...)Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales (...) (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, el tratamiento contable de los recursos sin situación de fondos asignados al Hospital Nuestra Señora de los Remedios por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de fiducia, debió registrarse de la siguiente manera:

Reconocimiento del derecho por transferencia

En el año 2015, luego de establecerse el derecho cierto sobre los recursos asignados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Hospital debió reconocer la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4428 – OTRAS TRANSFERENCIAS.

Traslado de recursos a la Sociedad Fiduciaria

Una vez el Ministerio de Hacienda y Crédito Público trasladó los recursos a la fiducia, el Hospital debió registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1424-RERCURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413 – TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Recepción del Programa informático de inventarios

Cuando el proveedor efectuó la entrega del programa informático para inventarios, el Hospital debió reconocer el programa informático en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-INTANGIBLES, siempre que se hubiesen cumplido los criterios para el reconocimiento como un activo, cuya contrapartida es el reconocimiento de la obligación con el proveedor por el monto a pagar en el momento de la adquisición en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Lo anterior, sin perjuicio de haber reconocido los descuentos y retenciones que se derivaron de la transacción, toda vez que en este momento nació la obligación frente al tercero.

Pago al Proveedor

Una vez el Hospital tuvo conocimiento del pago de la obligación con el proveedor en el mes de febrero del año 2016, a raíz de la adquisición del programa informático con los recursos asignados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público por medio de una fiducia en el año 2015, debió cancelar la obligación mediante un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta relativa a la cuenta 1424-RERCURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION.

Por otra parte, en cuanto al manejo presupuestal de la incorporación del saldo de la cuenta por pagar en la vigencia 2016, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre este tema, razón por la cual se le ha dado traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo expresado en el artículo 21 de la Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CONCEPTO No. 20162000013501 DEL 17-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Recursos entregados de la entidad al ICETEX para capacitación de funcionarios

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Recursos entregados de la entidad al ICETEX para capacitación de funcionarios

Doctora
 ESPERANZA BOTERO GUERRERO
 Profesional Especializado
 Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500026852, de fecha 7 de abril de 2016, en la cual formula la siguiente solicitud:

“Le solicito su amable y acostumbrada colaboración para que por favor me ayude a despejar la siguiente inquietud:

El INVIMA celebró (Sic) un convenio con el ICETEX, donde se giraron a favor del ICETEX \$1.000.000.000 para matrícula de estudio de funcionarios, una de las características es que el funcionario está obligado a terminar los estudios que inició o de lo contrario debe devolver el dinero de la matrícula (Sic) al INVIMA.

Como estos \$1.000.000.000 están registrados en una cuenta 14, mi pregunta específica es como (Sic) deben quedar los registros contables para ir disminuyendo esta cuenta?”

A través de llamada telefónica la consultante afirma que es necesario proyectar la respuesta bajo Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente) y bajo el Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

- Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe las siguientes cuentas, así:

RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

“DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados.

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 reserva financiera actuarial.” (Subrayado fuera del texto)

OTROS DEUDORES**“DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recaudos totales o parciales de los derechos registrados en esta cuenta.
- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes.”

“SUELDOS Y SALARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

SUELDOS Y SALARIOS**“DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”
- Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, establecen lo siguiente:

“BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad 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 los que se proporcionan 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. (...)

Beneficios a los empleados a largo plazo

Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los 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. (...)

En caso de que la entidad 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 entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado." (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el CGC del Marco normativo describe las siguientes cuentas, así:

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a liquidar en un periodo superior a un año.

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.
- 4- El valor de las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de las inversiones y los encargos fiduciarios.
- 6- El mayor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos.
- 3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.” (Subrayado fuera del texto)

PRÉSTAMOS CONCEDIDOS

“DESCRIPCIÓN

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor desembolsado cuando se haya pactado una tasa de interés acorde a la del mercado.
- 2- El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
- 3- El valor de los costos de transacción originados en la concesión del préstamo.
- 4- El valor del rendimiento efectivo del préstamo.
- 5- El valor de la recompra de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial del préstamo por cobrar.
- 2- El valor de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.
- 3- El valor de los préstamos por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, establecen lo siguiente:

“PRÉSTAMOS POR COBRAR

Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad 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 se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y 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 por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha 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 (...)" (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el CGC del Marco normativo describe la siguiente cuenta, así:

GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIÓN

- Régimen de Contabilidad Pública precedente

Inicialmente la entidad reconocerá el hecho económico derivado de la entrega de recursos con cargo a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la respectiva contrapartida según el efectivo o equivalentes al efectivo entregados en administración. En la medida en que el ICETEX pague las matrículas de los funcionarios, la entidad deberá reclasificar estos recursos debitando la subcuenta 147012-Créditos a empleados de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Posterior a esto, es probable que se presente alguna de las siguientes situaciones:

- El funcionario beneficiado culmina sus estudios

Una vez el funcionario cumpla todos los requisitos exigidos para culminar sus estudios, la entidad deberá reconocer un gasto en la subcuenta 510130-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o a la subcuenta 520223-Capacitación bienestar social y estímulos de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda a un gasto de administración o de operación y disminuir la subcuenta 147012-Créditos a empleados de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de las matrículas pagadas.

- El funcionario beneficiado abandona sus estudios

Si el funcionario deserta del programa cursado, se mantendrá la cuenta por cobrar al trabajador según el valor acumulado de las matrículas pagadas, hasta tanto efectúe el respectivo reembolso.

- Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación

Inicialmente la entidad deberá reconocer este hecho económico como un recurso dispuesto para un beneficio a los empleados condicionado al cumplimiento de requisitos pactados. Sin embargo, dado que la transacción involucra a un tercero (ICETEX), este tercero deberá reportar la información suficiente acerca de la utilización de los recursos propiedad del INVIMA para que ésta reconozca los hechos económicos que surjan de la administración de los recursos por el tercero.

Por lo tanto, atendiendo la norma de Beneficios a los Empleados, los recursos entregados en administración serán clasificados en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Los recursos serán reclasificados cuando estos se utilicen para el fin encargado que, para el caso, será el pago de las matrículas de los funcionarios.

Una vez efectuado el pago de las matrículas, se reducirá el recurso entregado en administración y se hará un cargo a la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Si el funcionario beneficiado no culmina sus estudios, la entidad mantendrá en la misma cuenta el derecho de cobro por las matrículas pagadas para la capacitación del funcionario y seguirá lo contenido en la norma de Préstamos por Cobrar, hasta tanto se produzca el reembolso respectivo.

En caso de que el funcionario cumpla todos los requisitos exigidos para culminar sus estudios, la entidad deberá reconocer el gasto en la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o a la subcuenta 521203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS según corresponda, disminuyendo la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO No. 20162000015871 DEL 14-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Gastos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenio de asociación suscrito entre el Ministerio del Trabajo y ACIDI/VOCA

Doctora
ELSA MARGOT DELGADO CARVAJAL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio del Trabajo
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500034122, mediante la cual consulta sobre el procedimiento contable a seguir para el reconocimiento de Convenio de Asociación, celebrado entre el Ministerio del Trabajo y ACDI/VOCA, cuyo objeto es “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y económicos para la implementación, estructuración y ejecución de Programas de Apoyo al Emprendimiento a la Población víctima del conflicto armado, en zonas rurales, que incluyan formación, asistencia técnica en la formulación del proyecto, transferencia de activos y tecnología, comercialización de los productos o servicios, en los Departamentos de Chocó, y Cauca.”

Señala en la consulta que el Ministerio del Trabajo efectuó varios desembolsos los cuales fueron registrados en la cuenta 142013-Avances y Anticipos y, en la medida que se ejecutaron los recursos, disminuyó esta cuenta deudora afectando la cuenta 5507-Desarrollo comunitario y bienestar social del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, con base en la información suministrada por el ejecutor.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas primera, quinta y sexta del Convenio de Asociación No. 338 de 2014, suscrito entre el Ministerio de trabajo y ACDI/VOCA señalan lo siguiente:

“CLAUSULA PRIMERA: OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y económicos para la implementación, estructuración y ejecución de Programas de Apoyo al Emprendimiento a la Población víctima del conflicto armado, en zonas rurales, que incluyan formación, asistencia técnica en la formulación del proyecto, transferencia de activos y tecnología, comercialización de los productos o servicios, en los Departamentos de Chocó, Cauca y Valle del Cauca.

CLÁUSULA QUINTA- VALOR: El valor del presente CONVENIO DE ASOCIACION es de hasta QUINCE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS DIEZ PESOS M/CTE INCLUIDO IVA (\$15.892.558.710), Incluidos todos los costos directos e indirectos y los impuestos, tasas y contribuciones que conlleven la celebración y ejecución total del Convenio.

APORTES DE LAS PARTES: Para todos los efectos del presente convenio de asociación las partes aportarán los recursos en dinero de la siguiente manera: El MINISTERIO aportará la suma de DIEZ MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS DIEZ PESOS (\$10.892.558.710) M/CTE (...)

CLÁUSULA SEXTA. GIRO DE LOS RECURSOS: Por parte del MINISTERIO y ACDI/VOCA se realizarán los desembolsos de la siguiente manera, una vez se haya legalizado el Convenio en debida forma. ACDI/VOCA certificará sus aportes de acuerdo a sus compromisos.

1) Primer Desembolso por parte del MINISTERIO al Convenio, el cual asciende a la suma de DOS MIL CIENTO SETENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS TREÍNTA MIL PESOS (\$2.178.530.000) M/CTE.

(...)

6) Un Sexto Desembolso por parte del MINISTERIO al Convenio, el cual asciende a la suma QUINIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y UN MIL NOVECIENTOS TREINTA PESOS (\$544.751.930) MICTE, y ACDI/VOCA certificará un aporte equivalente a la suma de DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$250.000.000) M/CTE.

Para los desembolsos y las certificaciones de aportes, será necesario el otorgamiento de aval previo por parte del Comité Técnico, así como de los supervisores del Convenio y recibo satisfacción de la siguiente actividad: 1. Presentación del Informe Final en el que se dé cuenta de todas las actividades desarrolladas en el Programa de Apoyo al Emprendimiento y los resultados obtenidos, incluyendo las actividades de seguimiento a la ejecución y desarrollo de los proyectos productivos.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los desembolsos realizados por el MINISTERIO al presente Convenio de Asociación, se realizarán a través de la cuenta corriente No.219-05278-4 del BANCO DE OCCIDENTE, quien es titular ACDI/VOCA, dicha cuenta será objeto de seguimiento por parte del Comité Técnico y Administrativo.

PARÁGRAFO TERCERO; En el evento de que se produzcan rendimientos financieros en la cuenta destinada para la realización de desembolsos por parte del Ministerio de Trabajo, estos deberán ser reintegrados a la respectiva cuenta del tesoro nacional, al finalizar el periodo de cada desembolso, dicha verificación se realizará por parte del comité Técnico y Administrativo del presente convenio de asociación. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, respecto de los principios de contabilidad pública, en los numerales 116 y 117, establece:

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. (...)

En relación con los gastos y su clasificación en el sistema de información contable, los párrafos 282, 285, 286 y 289 del Plan General de Contabilidad Pública, disponen lo siguiente:

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. (...)

(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta, así:

“1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La dinámica de esta cuenta señala que “Se debita con: “1-El valor de los recursos entregados: 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados, (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

El convenio de asociación suscrito entre el Ministerio del Trabajo y ACDI/VOCA se caracteriza, entre otros aspectos, porque el receptor de los aportes realizados por el Ministerio: (i) se compromete a desarrollar actividades que hacen parte del cometido estatal del Ministerio, (ii) debe atender los requerimientos del Ministerio frente a la utilización de los dineros aportados, (iii) le asiste la obligación de reintegrar al Tesoro Nacional los rendimientos financieros (v) debe entregar al Ministerio los informes de todas las actividades desarrolladas en ejecución del convenio.

Por lo anterior, en cumplimiento del principio de devengo o causación, cuando el Ministerio del Trabajo entrega dineros en desarrollo de un convenio, donde el tercero administra tales recursos, se debe observar el siguiente procedimiento contable:

- Entrega de los recursos

Los valores girados por el Ministerio para la ejecución del convenio de asociación con el cual se desarrolla el cometido estatal a su cargo, deben reconocerse como recursos entregados en administración, debiendo utilizar la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual le permitirá revelar y controlar el monto de dineros que se encuentran pendientes de legalizar y como contrapartida un crédito en la subcuenta 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por tratarse de recursos girados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

- Ejecución de los recursos

El importe reconocido en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN se debe disminuir con los informes de avance del objeto pactado en el convenio, momento en el que se reconocerá, dependiendo de la esencia económica o de la naturaleza de las erogaciones, un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes al grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, si la legalización se relaciona con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico o, del grupo 52-DE OPERACIÓN si la ejecución reportada se refiere a erogaciones propias de la actividad básica o principal de la entidad, o del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si se trata de solución de necesidades básicas insatisfechas en materia de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

- **Reconocimiento de los rendimientos obtenidos.**

Los rendimientos que se produzcan con los recursos girados, se contabilizarán en el Ministerio, como un mayor valor de la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424--RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 - FINANCIEROS. Con el giro de los mismos al Tesoro Nacional, por parte del Ejecutor, el Ministerio debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000016441 DEL 17-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos derivados del impuesto de timbre, transferidos por el Ministerio Hacienda y Crédito Público al Fonpet

Doctora
OMAYRA OTERO SANTOS
Contadora
Municipio de San Gil

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003695-2, del 17 de mayo de 2016, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos que del impuesto de timbre distribuye el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago del pasivo pensional del Municipio y que son transferidos al Fonpet.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de 1999, “Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional”, en relación con los recursos destinados al pago de los pasivos pensionales determinó en el numeral 11 del artículo 2º:” A partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional.”

En la normatividad contable pública, la Norma Técnica relativa a los Ingresos, respecto de las transferencias, párrafos 269 y 278 del Marco conceptual, señalan:

“269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.

(...)

278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

Con base en el documento de distribución, los recursos destinados al pago de los pasivos pensionales de las entidades territoriales, que provienen del impuesto de timbre deben reconocerse como una Transferencia, para lo cual se debitará la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y se acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Como estos recursos son transferidos directamente al Fonpet por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la entidad territorial reconocerá el hecho económico mediante un débito a la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20162000017371 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Ingresos fiscales Patrimonio institucional Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de deudores por concepto de multas y castigo de deudores.

Doctor
CHAID FRANCO GÓMEZ
Secretario General
Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002891-2 en la cual consulta:

- ¿Cuál es el procedimiento y qué cuentas contables se deben utilizar para registrar el reconocimiento de deudores por concepto de imposición de multas?
- Si hay lugar a provisionar este tipo de deudores, ¿qué cuentas se deben afectar?
- En caso contrario, que no sea provisionable, ¿cuál es el manejo contable que se debe hacer?"

CONSIDERACIONES

1. ¿Cuál es el procedimiento y qué cuentas contables se deben utilizar para registrar el reconocimiento de deudores por concepto de imposición de multas?

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

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.

(...)

120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.

(...)

- **Normas técnicas relativas a los activos**
- **Deudores**

152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

(...)

- **Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental**

(...)

9.1.4.1 Ingresos

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

"1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

3208-CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.

(...)" (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el concepto 20132000068021 del 10 de diciembre de 2013, dirigido al doctor Luis Eduardo Herrera, Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable de su Entidad, estableció:

“(…)los procesos recibidos del Consejo Superior de la Judicatura por la Unidad para la Atención y Reparación Integral de las Víctimas para adelantar el cobro coactivo de los mismos como administrador del Fondo para la Reparación de las Víctimas, se deben reconocer en la contabilidad del Fondo, como derecho contingente mediante un débito a la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr), siempre que el acto administrativo que impone la multa o condena económica al tercero no se encuentre en firme, y una vez se encuentren en firme proceder a reconocer el respectivo derecho cierto y cancelar las cuentas de orden.

Ahora bien, si el acto administrativo recibido mediante el cual se impone la multa o la condena económica al tercero se encuentra en firme, se debe reconocer como un derecho cierto en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS” (Subrayados fuera de texto)

Concepto que es ratificado posteriormente por medio del concepto 20152000024451 del 29 de abril de 2015, dirigido al doctor John Jairo González Silva Grupo de Gestión Financiera – Contador, de su entidad, en los siguientes términos:

“(…)

Se ratifica el procedimiento contable proferido mediante el concepto Nro. 20132000068021 del 10 de diciembre de 2013, si se advierte que una vez en firme las sentencias proferidas a través de ese mecanismo administrativo de cobro, instituido en la legislación Colombiana, nacen legítimos derechos que entran a conformar el patrimonio público y que deben reconocerse contablemente en coherencia con los principios de causación, período contable, el criterio de Universalidad y las normas técnicas relativas a Deudores e Ingresos, independientemente de su cuantía, los cuales deben ser objeto de las acciones de orden administrativo pertinentes y tendientes a su recaudo” (Subrayado fuera de texto)

2. Si hay lugar a provisionar este tipo de deudores, ¿qué cuentas se deben afectar? En caso contrario, que no sea provisionable, ¿cuál es el manejo contable que se debe hacer?”

El marco conceptual referido, señala:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.4. Deudores

(...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

.1.1. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

(...)

9.1.4.4. Costos de producción

(...)

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos. (Subrayados fuera de texto)

La Resolución 357 del 23 de julio de 2008, prescribe:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad.

(...)

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.**

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. ¿Cuál es el procedimiento y qué cuentas contables se deben utilizar para registrar el reconocimiento de deudores por concepto de imposición de multas?

En cumplimiento de los principio de contabilidad pública de causación y de prudencia y de conformidad con las normas técnicas de deudores y de ingresos, el reconocimiento de deudores por imposición de multas a favor del Fondo de Reparación de las Víctimas, a partir de sentencias ejecutoriadas, consideradas un acto administrativo que se encuentra en firme, sobre el cual no opera ningún recurso, da lugar a un derecho cierto en la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas como administradora del Fondo, cuyo reconocimiento se da mediante un débito en la subcuenta 140102-Multas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Con anterioridad al momento en que los actos administrativos queden en firme, deben efectuarse el reconocimiento en cuentas de orden, todo ello acorde con el procedimiento contable señalado en los conceptos Nos: 20132000068021 del 10 de diciembre de 2013 y 20152000024451 del 29 de abril de 2015, emanados para esa entidad.

2. Si hay lugar a provisionar este tipo de deudores, ¿qué cuentas se deben afectar? En caso contrario, que no sea provisionable, ¿cuál es el manejo contable que se debe hacer?”

En observancia de lo preceptuado en el numeral 3.1. Depuración contable y sostenibilidad y en los párrafos 156 y 296, del Régimen de la Contabilidad Pública, la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas, como entidad de gobierno general, no debe reconocer Provisión de deudores, puesto que el derecho por multas no está asociado a la producción de bienes ni a la prestación de servicios individualizables.

En consecuencia, respecto a este tipo de deudores que no son objeto de provisión, cuando una vez adelantadas las gestiones administrativas y agotadas las instancias legales, el derecho no sea cierto por que operan algunas de las causas relacionadas con su extinción, procede la cancelación del concepto que revela el derecho, debitando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta 140102-Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

No obstante lo anterior, es preciso advertir que una vez entre en vigencia el marco normativo expedido con la Resolución 533 de 2015, se evaluará el tratamiento contable de las multas en el nuevo contexto normativo, el cual da prelación a la esencia económica sobre la base legal.

CONCEPTO No. 20162000017411 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos Otros pasivos Venta de servicios
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales. Tratamiento contable de la diferencia por el valor del derecho por la prestación del servicio de salud que no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Venta de servicios
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales.

	Tratamiento contable de la diferencia por el valor del derecho por la prestación del servicio de salud que no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la nación.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora

GLORIA ESPERANZA RAMOS MEDINA

Técnica Financiera

E.S.E. Hospital Dptal. San Juan Bautista – Chaparral

Chaparral - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500031122, de fecha 25 de abril de 2016, mediante la cual consulta cómo se deben contabilizar los ingresos sin situación de fondos, con los cuales el Ministerio de Protección Social cancela los aportes patronales de pensiones, ARL, salud y cesantías y contra qué cuenta se registra la 1409-SERVICIOS DE SALUD.

De ser la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si es mayor el valor de la doceava del ingreso, con cuál cuenta se debe ajustar, teniendo en cuenta que son pocos los vinculados que se atienden.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 1608 de 2013, por medio de la cual se adoptan medidas para mejorar la liquidez y el uso de algunos recursos del Sector Salud, señala lo siguiente:

“Artículo 3º. Uso de los recursos de aportes patronales. Los recursos del sistema general de participaciones del componente de prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda aportes patronales, se usarán de la siguiente forma:

1. Durante los años 2013 y 2014 los recursos del sistema general de participaciones transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales, no estarán sujetos a reconocimiento por servicios prestados. Estos recursos se considerarán subsidio a la oferta (...)”.

Teniendo en cuenta que el Hospital Departamental San Juan Bautista - Chaparral se acogió al cronograma dispuesto en el párrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 633 de 2015), para efectos de la aplicación del Marco normativo anexo a la citada Resolución, a continuación se exponen los elementos de sustento bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, para las inquietudes planteadas en la consulta:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 5 del Capítulo XIII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, relativo al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, señala:

“La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tienen derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-

SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere” (subrayado fuera del texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1409 – SERVICIOS DE SALUD:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de salud a los usuarios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, identificando los derechos a cobrar con facturación generada pendiente de radicar, de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora, así como los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

(...)

SE DEBITA CON:

1- El valor facturado por servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El recaudo con o sin situación de fondos de las cuentas por cobrar originados en la atención con cargo al subsidio a la oferta.

(...)

1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

(...)

2910 – INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos

(...)

4312 – SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

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.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON

1- El valor causado por la prestación de servicios de salud” (subrayado fuera del texto).

Marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

El numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, señala lo siguiente con relación a las Cuentas por Cobrar:

“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” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 6.2.3 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, relativo al reconocimiento de los ingresos, señala:

“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.

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; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente” (subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas, incorporado al RCP mediante la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito la Resolución 414 de 2014, describe las siguientes cuentas así:

“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.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor del recaudo, con o sin situación de fondos, de las cuentas por cobrar originadas en la atención con cargo al subsidio a la oferta.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

(...)

1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO:**DESCRIPCIÓN**

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:**

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

(...)

2910 – INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO:**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.

(...)

4312 – SERVICIOS DE SALUD**DESCRIPCIÓN**

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 periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por la prestación de servicios de salud” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Terminado el período de excepción establecido en el numeral 1 del artículo 3º de la Ley 1608 de 2013, los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales de los funcionarios del sector salud, debe ser reconocidos por las IPS conforme se prestan los servicios de salud. Por lo tanto, el procedimiento contable a seguir es el siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

En consideración con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) sin situación de fondos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita las cuentas y subcuentas de la clase pasivos correspondientes a los aportes patronales reconocidos previamente por la entidad y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Si el valor del derecho por la prestación del servicio de salud no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación mediante los recursos de la participación de salud a los Fondos de pensiones y cesantías, administradoras de riesgos laborales y a las entidades promotoras de salud a las cuales se encuentran afiliados los trabajadores, la diferencia se registra en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Por otro lado, si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por el Hospital, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-

Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Entre tanto, si el valor de los recursos de la participación para salud es inferior a los aportes patronales causados por el Hospital, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, disminuyendo previamente el saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.

Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

De cara al Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, para el reconocimiento del derecho por la prestación de servicios de salud, se debita la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Igualmente, la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) sin situación de fondos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita las cuentas y subcuentas de la clase pasivos correspondientes a los aportes patronales reconocidos previamente por la entidad y acredita la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Si el valor del derecho por la prestación del servicio de salud no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación mediante los recursos de la participación de salud a los fondos de pensiones y cesantías, administradoras de riesgos laborales y a las entidades promotoras de salud a las cuales se encuentran afiliados los trabajadores, la diferencia se registra en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Por su parte, si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. De lo contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.

CONCEPTO No. 20162000015731 DEL 13-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
	SUBTEMA	Reconocimiento de remodelación y ampliación de infraestructura física de la ESE Hospital Marco Fidel Suárez de Bello, en bienes recibidos en comodato.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros pasivos
	SUBTEMA	Reconocimiento de remodelación y ampliación de infraestructura física de la E S E Hospital Marco Fidel Suárez de Bello, en bienes recibidos en comodato

Doctora
ADRIANA CARVAJAL VALENCIA
Contadora Pública
E.S.E Hospital Marco Fidel Suarez de Bello

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550006037-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable (tanto desde la perspectiva de la regulación actual como del nuevo marco normativo) para el registro de las remodelaciones en un inmueble recibido en comodato del Departamento de Antioquia, previa autorización exigida en el respectivo convenio, las cuales se financian con un préstamo a cargo de la ESE.

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

CONSIDERACIONES

El contrato de comodato 2007CD166001 de 2007 y prorrogado el 28 de diciembre de 2012 hasta el 28 de diciembre de 2017, suscrito entre el Departamento de Antioquia-Dirección Seccional de Salud y la Empresa Social del Estado Hospital Marco Fidel Suarez de Bello, prescribe:

” Considerandos:

7) Que El DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA es propietaria de las instalaciones de la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo y de los bienes muebles necesarios para la prestación de los servicios de salud los cuales son indispensables para conservar y mantener la adecuada prestación de tales servicios. 8) Que como consecuencia de lo anterior, se hace necesario entregar dichos bienes bajo la calidad de COMODATO al gestor que continuará prestando los servicios de salud LA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL MARCO FIDEL SUAREZ DE BELLO. 9) Que conforme a lo anterior las partes han decidido celebrar el presente CONTRATO DE COMODATO, respecto del bien inmueble y los bienes muebles que se encuentran en la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo contrato que se registrá por las siguientes cláusulas: CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: En virtud del presente contrato el COMODANTE entrega al COMODATARIO a título de comodato o préstamo de uso y éste recibe al mismo título las instalaciones de la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo de Bello y todos los bienes muebles que se encuentran en las instalaciones del establecimiento hospitalario enunciado, incluyendo aquellos que estén empotrados en dicho inmueble, según la relación contenida en el listado de inventario elaborado por la ESE Hospital y que reposa en la Dirección Seccional de Salud de Antioquia, el cual es suministrado al COMODATARIO. PARÁGRAFO PRIMERO: El listado de Inventario relacionado con anterioridad se encuentra en proceso de verificación por parte de la Entidad, el cual podrá ser sujeto a modificaciones. PARAGRAFO SEGUNDO: IDENTIFICACION DEL INMUEBLE: El comodante confiere al comodatario a título de préstamo de uso la totalidad de las instalaciones de la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo, (...) PARAGRAFO CUARTO: EL COMODATARIO no podrá variar la destinación ni el uso de los bienes sin la autorización previa y escrita del COMODANTE. PARAGRAFO QUINTO: EL COMODANTE entrega todos los bienes muebles que se encuentran en las instalaciones del establecimiento hospitalario denominado Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo como una universalidad, declarando el COMODATARIO que los recibe para los efectos de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de salud propio de la Unidad Hospitalaria. (...) CLÁUSULA SEGUNDA: DESTINACION Y USO AUTORIZADO: EL COMODATARIO ubicará y destinará los bienes recibidos en comodato en las instalaciones (...). Dichos bienes se destinarán única y exclusivamente en lo relacionado con servicio de salud y aquellos inherentes a este. PARAGRAFO PRIMERO: EL COMODANTE podrá hacer uso y requerir la restitución de los bienes objeto de este contrato cuando las necesidades así lo requieran sin que se requiera autorización previa o posterior por parte del COMODATARIO (...) CLAUSULA

TERCERA: TERMINO DE DURACION: Las partes acuerdan que el término de duración del presente contrato será de cinco (5) años contados a partir de su perfeccionamiento

PARAGRAFO: En caso de prórroga esta se pactará de común acuerdo entre las partes, la cual deberá constar por escrito debidamente firmada por las mismas. CUARTA: OBLIGACIONES DEL COMODANTE (...) 1) Entregar el bien inmueble y los bienes muebles objeto del presente contrato dentro del plazo y condiciones pactadas mediante un acta 2) Recibir los bienes a la terminación de este contrato bajo inventario de reparaciones y dotaciones. PARAGRAFO PRIMERO: EL COMODANTE le reconocerá al COMODATARIO el valor que éste último haya sufragado para recuperar y poner en Condiciones de uso aquellos bienes entregados a título de comodato y respecto de los cuales se detecte su estado de inoperancia siempre y cuando estos sean indispensables para garantizar Continuidad en la prestación del servicio de salud. PARAGRAFO SEGUNDO: Para efectos del reconocimiento de suma alguna de dinero frente a lo señalado en el parágrafo anterior por parte del COMODANTE el COMODATARIO deberá contar con autorización previa y escrita del COMODANTE y del interventor del presente contrato. (...)

CLAUSULA QUINTA: OBLIGACIONES DEL COMODATARIO.

Serán obligaciones del COMODATARIO las siguientes: 1) Recibir los bienes objeto del contrato en el estado en que se encuentran, dejando las constancias que considere pertinentes en el acta de entrega o inventario suscrita por el COMODATARIO y el interventor del presente contrato. 2) Utilizar los bienes recibidos en comodato, dándole la destinación y uso exclusivos, autorizados en este contrato. 3) Cuidar y mantener los bienes recibidos en comodato, respondiendo por todo el daño o deterioro que sufran los mismos, salvo los que se deriven de su uso legítimo. 4) Devolver los bienes objeto del contrato en igual cantidad, calidad y especificaciones, en el evento de pérdida o daño que impidan su normal uso, aún en el evento de fuerza mayor, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 2203 del Código civil. 5) Dar a los bienes el uso propio de su naturaleza y proveer lo necesario para su adecuado mantenimiento y custodia asumiendo todos los costos necesarios para su debida utilización. 6) Designar o contratar, por su cuenta y riesgo, personal idóneo para el manejo, mantenimiento preventivo, la reparación de daños de los bienes objeto del contrato. 7) Conservar por su cuenta y riesgo, en buen estado de presentación y seguridad los bienes objeto del contrato, salvo el deterioro normal. 8) Presentar al COMODANTE un informe trimestral sobre los bienes a su cargo y las novedades que al respecto se hayan presentado. 9) Constituir las garantías señaladas en este contrato dentro del término pactado en el mismo, así como también hacer los ajustes a la misma dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación. 10) Realizar el mantenimiento correctivo observando lo señalado en el parágrafo primero, segundo y tercero de la cláusula cuarta del presente contrato. 11) En desarrollo del presente contrato, obrar con lealtad, buena fe y sujeto a las normas o disposiciones legales que rigen la materia. 12) Adelantar los trámites y cumplir los requisitos para la ejecución del

contrato. 13) Restituir los bienes al término del comodato, o cuando el COMODANTE así lo requiera, a más tardar dentro del mes siguiente al requerimiento del COMODANTE. 14) El comodatario asume la obligación del pago de impuestos sobre los bienes objeto del contrato 15) Las demás obligaciones propias del COMODATARIO de acuerdo con las disposiciones legales. CLÁUSULA SEXTA: RESPONSABILIDAD: EL COMODATARIO responderá por el cuidado y conservación de los bienes dados en comodato. En este sentido las partes declaran y así lo reconocen, que la celebración de este (...). CLAUSULA DECIMA SEGUNDA: PROPIEDAD DE LOS BIENES. Los bienes descritos en el anexo señalado en la cláusula primera son de propiedad del Departamento de Antioquia - DSSA. (...) CLAUSULA DECIMA CUARTA: GARANTIAS EL COMODATARIO se obliga a constituir a su costa y a favor del COMODANTE una garantía que ampare contra todo riesgo los bienes entregados a título de Comodato ante una entidad de seguros legalmente establecida en Colombia y vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, con una vigencia igual a la duración del contrato y seis (6) meses más.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

El numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala:

“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. (...)

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 Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1470-OTROS DEUDORES: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS: “Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas.” (Subrayado fuera de texto)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control.” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 de 2014

El numeral 6.1.1. del Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“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, el numeral 2.1. del Capítulo IV 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, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe: **1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS:** “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras” (Subrayado fuera de texto)

1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (Subrayado fuera de texto)

1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “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.” (Subrayado fuera de texto)

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro de la empresa por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO: “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, bajo la dimensión de las dos regulaciones aplicables en su momento, se concluye:

CONTEXTO RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Ejecución de las Obras:

Considerando que el Hospital cumplió con las exigencias para que el Departamento de Antioquia reembolse el costo de las ampliaciones y remodelaciones, se debe reconocer un débito en la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, previo registro contable del giro del anticipo al contratista encargado de ejecutar las obras.

Adicionalmente, el Hospital debe reconocer un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, por el importe del costo de las obras ejecutadas.

Reintegro por parte del Departamento:

La restitución de los valores aplicados a las obras, deben registrarse con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito subcuenta 147064 - Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 - OTROS DEUDORES.

CONTEXTO MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 de 2014.

Las entidades deberán evaluar conjuntamente el alcance del control sobre los bienes, incluidas sus mejoras, a la luz del Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014 y correlativamente con lo estipulado en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 aplicable al Departamento de Antioquia, en su calidad de entidad de Gobierno.

Ejecución de las Obras – control por parte del Hospital:

Si de esta evaluación se determina que el Hospital controla los bienes, incluidas sus mejoras, deberá reconocer un activo, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS donde previamente debieron registrarse los anticipos girados al contratista encargado de ejecutar las obras.

Paralelamente deberá registrar un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Lo anterior, considerando que la destinación de la infraestructura está condicionada a ser usada únicamente para los fines previstos en el contrato de comodato y que adicionalmente deberá ser reintegrada al comodante.

- Reintegro por parte del Departamento

Con el giro de recursos por parte del Departamento de Antioquia para restituir el costo de las obras, deberá registrarse un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR.

- Ejecución de las Obras – sin control por parte del Hospital:

Ahora bien, si se determina que el Hospital no controla los bienes, incluidas sus mejoras, deberá reconocerse un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1328- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Reintegro por parte del Departamento:

La restitución de los recursos por parte del Departamento de Antioquia deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20162000017991 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses resultado de un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de una entidad contable pública

Señora
MARTHA RINCÓN FINO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500034042, mediante la cual consulta si deben causarse intereses desde el momento en que se registra una responsabilidad fiscal a cargo de un exfuncionario, y hasta cuando procede tal causación. De igual manera, consulta la norma que lo determina.

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

CONSIDERACIONES

En el link sobre “Gestión de los Procesos de Responsabilidad Fiscal - Preguntas y Respuestas” de la página web de la Auditoría General de la República, sección cuyo contenido absuelve inquietudes, se observa lo siguiente:

“2.24 ¿EN EL FALLO CON RESPONSABILIDAD FISCAL SE DEBE INDICAR EL TIEMPO QUE DISPONE EL RESPONSABLE FISCAL PARA EFECTUAR EL PAGO? El término para el pago, no lo estableció la Ley 610 de 2000, así como tampoco la Ley 1474 de 2011, se entiende que la obligación se

hace exigible desde el día siguiente de la ejecutoria del acto administrativo y a partir de dicho término se cobran intereses de Ley. En esa medida parece lógico y plausible que así se indique en el respectivo articulado en la parte resolutive del fallo con responsabilidad fiscal, con el propósito que el título ejecutivo que se ejecutará a través del proceso por jurisdicción coactiva, reúna las condiciones de ser una obligación clara, expresa y actualmente exigible. De igual manera, la obligación de pagar intereses y la respectiva tasa se refleja en el proceso de jurisdicción coactiva específicamente en el mandamiento de pago, los cuales se cobrarán, se reitera, a partir de la ejecutoria del fallo con responsabilidad fiscal. Como la obligación versa sobre una cantidad líquida de dinero, habría que acudir al Código de Procedimiento Civil, el cual señala en su artículo 498, que se ordenará en el proceso de jurisdicción coactiva su pago en el término de cinco (5) días, con los intereses desde que se hicieron exigibles hasta la cancelación de la deuda. (...)” (Subrayado fuera del texto)

A su vez, el Código de Procedimiento Civil, señala:

“ARTÍCULO 498. PAGO DE SUMAS DE DINERO. Artículo derogado por el literal c) del artículo 626 de la Ley 1564 de 2012. Rige a partir del 1o. de enero de 2014, en forma gradual, en los términos del numeral 6) del artículo 627 Artículo modificado por el artículo 46 de la Ley 794 de 2003. El nuevo texto es el siguiente: Si la obligación versa sobre una cantidad líquida de dinero, se ordenará su pago en el término de cinco días, con los intereses desde que se hicieron exigibles hasta la cancelación de la deuda. Cuando se trate de obligaciones en moneda extranjera cuyo pago deba realizarse en moneda legal colombiana a la tasa vigente al momento del pago, el juez dictará el mandamiento ejecutivo en la divisa acordada. (...)”

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe las cuentas:

“4805 FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes 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. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915-Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados.

1470 OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4350-Operaciones de Colocación y Servicios Financieros, 4805-Financieros, 4808-Otros Ingresos Ordinarios. Para los descuentos no autorizados y para la subcuenta 147055-Depósitos en Entidades Intervenidas, la contrapartida corresponde a la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriores, una vez se encuentre en firme el acto administrativo mediante el cual se liquidan intereses correspondientes a los fallos con responsabilidad fiscal, deben reconocerse los ingresos durante el tiempo en que estos se causen, de conformidad con lo reseñado en las consideraciones expuestas en este pronunciamiento, para lo cual se registra un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1470-Deudores, y un crédito en la subcuenta 480504-Intereses de deudores, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20162000018571 DEL 11-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Devolución de aportes de salud indebidamente descontados y consignados por Colpensiones a las EPS.

Doctora

EDNA PATRICIA RODRÍGUEZ BALLÉN

Gerente Nacional de Doctrina (A)

Vicepresidencia Jurídica y Secretaría General

Colpensiones

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N.º. 2016-550-003775-2, mediante la cual consulta, “¿Cuál es el mecanismo y procedimiento contable para materializar la devolución a Colpensiones de los recursos que fueron girados indebidamente a las EPS y de éstas al Fosyga?”

Verbigracia que esos aportes efectuados indebidamente se compensen respecto de otros reconocimientos pensionales.”

Informa en su comunicación que Colpensiones, una vez en firme el acto administrativo de reconocimiento pensional, descuenta los aportes de nómina con destino a las EPS respectivas. No obstante, los referidos pensionados de manera simultánea mantenían el vínculo laboral con sus empleadores, de tal suerte que, junto con sus empleadores y en la proporción legal correspondiente también estaban realizando los pagos por aportes al Régimen de Seguridad Social en Salud.

La solicitud de devolución de estos descuentos ha originado una controversia entre Colpensiones con las EPS y el Fosyga, porque no se tramitó dentro del plazo de 12 meses y argumentan que se presenta caducidad por no presentarse la solicitud de devolución en el plazo fijado por la norma.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 205 de la Ley 100 de 1993 dispuso que en la administración del régimen contributivo, las Empresas promotoras de salud (EPS) recaudan las cotizaciones obligatorias de los afiliados, descuentan el valor de las unidades de pago por capitación (UPC) fijadas para el plan de salud obligatorio y trasladan la diferencia al Fondo de Solidaridad y Garantía (Fosyga), a más tardar el primer día hábil siguiente a la fecha límite establecida para el pago de las cotizaciones.

De otra parte, el Decreto 4023 de 2011 reglamentó el proceso de compensación y el funcionamiento de la subcuenta de compensación interna del régimen contributivo del Fosyga y fijó las reglas para el control del recaudo de las cotizaciones al régimen contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS); es así como las EPS y las Empresas obligadas a compensar (EOC), tienen 12 meses a partir del recaudo para efectuar la revisión y ajustes para la compensación de los recursos y los no compensados trasladarlos a las cuentas del Fosyga. En el evento de presentarse solicitud de devoluciones por parte de las EPS y las EOC, esta norma estableció un plazo de 12 meses a la fecha de pago para la devolución, término que continuó vigente en norma posterior, Decreto 674 de 2014.

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia señala que 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.

Por su parte, la Ley 298 de 1996, al asignar las funciones de la Contaduría General de la Nación determinó, entre otras, “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;

(...)

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

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública señala que los principios de contabilidad pública constituyen las pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información, de los cuales es pertinente mencionar el de Devengo o causación, según el cual, “Los hechos financieros económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, (...) 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.”

CONCLUSIONES

En atención a lo anteriormente señalado, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. En consecuencia, la consulta por usted presentada, será resuelta desde la perspectiva de la regulación contable que deben aplicar las entidades públicas, para el reconocimiento de los hechos económicos derivados de las relaciones que la ley determine, por lo que no es posible manifestarnos respecto de la normatividad que el gobierno nacional expida para regular los temas relacionados con el Sistema de Seguridad Social en Salud.

Dada la controversia en torno a la devolución, Colpensiones deberá registrar contablemente en una cuenta de orden deudora de control. Cuando el Fosyga dé viabilidad de la devolución

a la EPS, caso en cual por el principio de causación reconocerá el derecho cierto a favor de la entidad, afectando el patrimonio y reversará el registro en la cuenta de orden.

Si, alternamente, se efectúa compensación con las obligaciones por otros descuentos efectuados por Colpensiones, se cancelará el derecho anteriormente mencionado, contra la cuenta de pasivo donde se tengan registradas las obligaciones a favor de la EPS.

CONCEPTO No. 20162000019071 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Depuración de saldos de cartera en desarrollo de lo señalado en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución CGN 357 de 2008

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Corrección de errores identificados en desarrollo de un proceso de depuración de saldos contables

Doctora
YANETH GIL ZAPATA
Contadora
Hospital Mario Gaitán Yanguas de Soacha E.S.E.
Soacha (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°. 20165500037602, de fecha 19 de mayo de 2016, mediante la cual consulta sobre el procedimiento contable y la norma específica que el Hospital Mario Gaitán Yanguas de Soacha

E.S.E. debe seguir en desarrollo de la gestión de depuración contable de los saldos de las cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, cuando se pretende efectuar la simple eliminación de las diferencias globales entre cifras contables y los datos reportados tanto por las áreas administrativas encargadas de la gestión, facturación o cobro de la cartera como los de origen externo.

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que esa entidad se acogió al cronograma especial para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 663 de 2015) para efectos de la aplicación del Marco normativo anexo a la citada Resolución, a continuación se informa el procedimiento a seguir bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo el Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

- Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

La Resolución 357 de 2008, mediante 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, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2º de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe 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 de texto)

Ahora bien, el numeral 3. Procedimientos de control interno contable, del anexo a la Resolución antes citada, en los numerales 3.1 y 3.2, señala:

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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con 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.

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. (...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8 y 3.11 de la Resolución antes citada, señalan:

“3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable

de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayados fuera de texto)

- **Consideraciones en relación con el nuevo 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 - Resolución 414 de 2014**

El Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable dispuesto para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 4 señala lo siguiente:

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.

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 utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas que se anexan a la citada Resolución, en el CAPÍTULO VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en los numerales 5.1 y 5.3, referidos a las políticas contables y la Corrección de errores de periodos anteriores, señalan:

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. (...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

(...) 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 reexpresarán 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. (...)

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. (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 357 de 2008, establece que las entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables, proceso para el que es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo en procura de garantizar la

confiabilidad de la información contable, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos.

En desarrollo del proceso de depuración de los saldos pendientes de cobro no es procedente la simple eliminación de diferencias globales entre la información contable y la suministrada por las áreas internas responsables de la facturación o la gestión de cobro de la cartera, razón por la cual la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de las diferencias, utilizando mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

Si adelantada la gestión anterior no se logra identificar el origen de las diferencias la entidad deberá conformar un expediente que contenga los papeles de trabajo elaborados en la investigación, los cuales servirán de soporte para ordenar un ajuste contable, por cuanto, frente a una depuración de carácter extraordinario, se requiere demostrar razonable y fehacientemente la imposibilidad para explicar las circunstancias que determinan las diferencias encontradas.

Ahora bien, el procedimiento anexo a la Resolución 357 de 2008, en el numeral 3.11, prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, que si bien no es una condición sine qua non, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente que sirve de soporte para recomendar, cuando ella proceda, la depuración contable extraordinaria de saldos contables, determinación que debe adoptarse mediante un acto administrativo suscrito por la autoridad competente al interior de la entidad.

Igualmente, se debe tener en cuenta que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información y la creación del Comité Técnico de sostenibilidad Contable, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 193 de mayo 5 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6o., regirá a partir del 1º de enero de 2018.

- **Registros contables en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente**

En este caso, para ajustar los saldos contables la entidad debitará o acreditará, según el caso, la subcuenta respectiva de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, utilizando como contrapartida, las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los derechos depurados.

- **Registros contables en aplicación del Marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público - Resolución 414 de 2014**

En cumplimiento de lo establecido en el 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, cuando se desarrollen procesos de depuración de saldos contables, además de adelantar la gestión obligatoria señalada anteriormente, las empresas deberán atender lo previsto en el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores, Capítulo VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, que hacen parte del anexo a la citada Resolución.

CONCEPTO No. 20162000019551 DEL 22-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Provisión deudores en actividades diferentes a venta de bienes o prestación de servicios individualizables Reconocimiento en cuentas por pagar del tercero beneficiario en la compra de cartera

Doctor

PEDRO NEL HERNÁNDEZ LAGUNA

Profesional Especializado

Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003746-2, del 16 de mayo de 2016, mediante la cual consulta:

1. “Teniendo en cuenta que la contabilidad del FOSYGA hace parte de los Estados Financieros de la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social, la cual pertenece a las entidades del gobierno central, y, que a su vez el FOSYGA no produce bienes o presta servicios

individualizables, ¿Le es aplicable la determinación y reconocimiento contable de provisión de deudores?”

2. “Teniendo en cuenta que en la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social y en el FOSYGA existen operaciones en donde se realizan pagos a beneficiario diferente a quien ostenta el derecho, ¿con cargo a qué tercero se debe realizar el reconocimiento del Pasivo?”

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

CONSIDERACIONES

1. Provisión de deudores.

Los párrafos 152, 154 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la Norma Técnica relativa a los Deudores, señalan:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...)

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.”

Por su parte, el párrafo 296, en relación con los costos de producción, determina: “Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.” (Subrayado fuera de texto)

2. Identificación de terceros en cuentas por pagar

Respecto del reconocimiento de los terceros, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en su numeral 6. Objetivos de la información contable pública, señala: “Los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios. (...)”

Así mismo, el Procedimiento de control interno contable, en el numeral 3.4. **Individualización de bienes, derechos y obligaciones**, dispone: “Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.”

Por su parte, el capítulo II de la Ley 1438 de 2011, en el artículo 29, señala: “**Administración del Régimen Subsidiado**. Los entes territoriales administrarán el Régimen Subsidiado mediante el seguimiento y control del aseguramiento de los afiliados dentro de su jurisdicción, garantizando el acceso oportuno y de calidad al Plan de Beneficios.

El Ministerio de la Protección Social girará directamente, a nombre de las Entidades Territoriales, la Unidad de Pago por Capitación a las Entidades Promotoras de Salud, o podrá hacer pagos directos a las Instituciones Prestadoras de Salud con fundamento en el instrumento jurídico definido por el Gobierno Nacional. En todo caso, el Ministerio de la Protección Social podrá realizar el giro directo con base en la información disponible, sin perjuicio de la responsabilidad de las entidades territoriales en el cumplimiento de sus competencias legales. El Ministerio de la Protección Social definirá un plan para la progresiva implementación del giro directo. (...)

De la cuenta individual se girarán directamente estos recursos a las Entidades Promotoras de Salud y/o a los prestadores de servicios de salud. El giro a las Entidades Promotoras de Salud se realizará mediante el pago de una Unidad de Pago por Capitación, por cada uno de los afiliados que tenga registrados y validados mediante el instrumento definido para tal fin. En el caso de los prestadores de servicios el giro directo de los recursos, se hará con base en el instrumento definido para tal fin.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución 3239 de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social reglamentó el procedimiento para la compra directa de cartera a las IPS con cargo a los recursos del FOSYGA y su posterior pago por parte de las EPS del Régimen contributivo y subsidiado y las Cajas de compensación familiar que administren este último régimen.

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

1. Provisión de deudores.

La Norma Técnica relativa a los Deudores regula lo concerniente a la provisión del valor de los derechos que se estimen incobrables, por parte de la entidad. Es así como el Régimen de Contabilidad Pública regula que en las entidades productoras de bienes o prestadoras de servicios individualizables, los deudores son objeto de provisión, entendido como individualizable el servicio suministrado a cada individuo de manera directa y particular; y las demás entidades no deben calcular provisión, de manera que en el evento de baja en cuentas por cobrar se realiza directamente contra el patrimonio.

En consecuencia, los deudores que no se generen en la venta de bienes o en la prestación de servicios individualizables, no deben ser objeto de registro de provisiones por parte de esa entidad.

2. Identificación de terceros en cuentas por pagar

Respecto de las obligaciones a favor de terceros y en aplicación del Procedimiento de control interno contable, estas deberán registrarse en forma individual, identificando, además del acreedor, la entidad a la cual se va a realizar el giro, a efectos de garantizar la trazabilidad de la operación.

CONCEPTO No. 20162000019571 DEL 25-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros gastos Capital fiscal Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Castigo de derechos por concepto IVA no devuelto, por trámite extemporáneo

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA GOYENECHÉ BAEZ
 Subdirectora Financiera
 Universidad Pedagógica Nacional
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500045212, del 1 de julio de 2016, en la cual consulta sobre el procedimiento contable para ajustar el valor del IVA que no fue devuelto por la DIAN a la Universidad, en razón a la extemporaneidad en los trámites de devolución.

A continuación damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El párrafo 156 del Plan General de Contabilidad, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

1470-OTROS DEUDORES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)

DINÁMICA (...)

SE ACREDITA CON:

2- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes”. (...) (Subrayado fuera de texto)

Esta cuenta contiene la subcuenta 147066-Devolución IVA para entidades de Educación Superior.

“3208-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON: ...**

3. El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, los numerales 4, 5 y 6 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Responsabilidades Fiscales, dispone lo siguiente:

“4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (...)

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el retiro de la cuenta por cobrar planteada en su consulta, una vez agotadas las gestiones de cobro, se registra mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital Fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y un crédito a la subcuenta 147066-Devolución IVA para entidades de Educación Superior de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por tratarse de una entidad de Gobierno y de un concepto que no está asociado con la venta de bienes ni la prestación de servicios individualizables.

Por otra parte, en caso de que se inicie el proceso disciplinario pertinente, se deberá atender el procedimiento que para responsabilidades fiscales contiene el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Esto es, que cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública registra en cuentas de orden de control el valor correspondiente, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Con el fallo de responsabilidad, revesa las cuentas de orden, disminuye el deudor y reconoce un ingreso extraordinario.

CONCEPTO No. 20162000020831 DEL 03-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros deudores

	Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras
SUBTEMAS	Procedimientos contables para la entrega de recursos al Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas) en sus diversas modalidades y para el registro de las denominadas “Cuentas por pagar presupuestales”

Doctora

DIANA BLANCO GARZÓN

Directora Gestión de Recursos y Logística

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación COLCIENCIAS

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500035452, de 10 de mayo de 2016, mediante la cual solicita concepto en relación al procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega de fondos para financiar iniciativas en ciencia y tecnología CTel con cargo a los recursos asignados al Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y la ejecución de los recursos recibidos por el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas).

En la mesa de trabajo desarrollada el 24 de mayo de 2016 y lo señalado mediante comunicación radicada con el No. 2016-550-003865-2 de fecha 27 de mayo de 2016, se estableció que:

1. El “Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación” (Fondo Francisco José de Caldas), de conformidad con lo señalado por el citado el Artículo 22 de la Ley 1286 de 2009, se encuentra a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y los recursos que se le entregan para financiar el Sistema de Ciencia, Tecnología e Innovación - CTel., se administran por Colciencias a través de un Patrimonio Autónomo, para lo cual se suscribió el contrato de fiducia mercantil No. 401-2014 (3-1-44842) con la Fiduciaria la Previsora S.A., donde ha quedado estipulado que Colciencias es único fideicomitente del mismo.
2. De conformidad con lo anterior, en lo que hace referencia a los recursos entregados como aportes al Fondo Francisco José de Caldas, no se aplica la definición de encargo fiduciario, sino de Patrimonio Autónomo.

3. Los recursos públicos transferidos al Patrimonio Autónomo, según lo señalado por el Artículo 24° de la Ley 1286 de 2009 y lo pactado en el Contrato de Fiducia mercantil, pueden ser: (i) Recursos transferidos al fideicomiso a título de aporte fiduciario como recursos propios del Patrimonio Autónomo; (ii) Recursos con obligaciones correlativas conformados por las sumas de dinero transferidas por entidades públicas o privadas, dentro de las cuales se puede encontrar a Colciencias; (iii) Recursos provenientes de cooperación internacional orientados al apoyo de actividades de ciencia, tecnología e innovación; (iv) Donaciones o legados que le hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras.

4. De acuerdo con la reglamentación del funcionamiento del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, adoptado mediante Resolución 823 del 6 de octubre del 2014, en el Artículo 6, numeral 6.8, se establece que los recursos aportados por las entidades públicas, en cumplimiento de los convenios, se entenderán ejecutados presupuestalmente con la transferencia al Patrimonio Autónomo mediante el cual se administra el FONDO. Igualmente, el mismo Artículo numeral 6.2, dispone que: “La ejecución e inversión de los recursos del Patrimonio autónomo *no se encuentra sujeta a las normas aplicables a las entidades públicas que transfieren dichos recursos*”. (Subrayado fuera de texto)

5. Los recursos del Presupuesto General de la Nación que se transfieran al Fondo deben cumplir con lo establecido en el reglamento del Fondo, artículo 6, numeral 6.2 donde se dispone que los convenios especiales de cooperación que se celebren deberán tener como objeto la ejecución conjunta de un proyecto de inversión en CTel, formulado de conformidad con las normas aplicables, en donde se identifiquen claramente las actividades que lo componen.

6. De otro lado, el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias), en desarrollo de los artículos 70, 71 y 355 de la Constitución Política y en desarrollo de su rol misional, suscribe diversos contratos con la finalidad de fomentar e incentivar actividades, proyectos, entidades y programas de CTel y con el objeto de cumplir con las demás actividades inherentes a su función, entre los cuales se destacan los contratos de prestación de servicios por las causales de contratación directa contenidas en la ley 1150 de 2007, los contratos de administración de proyectos y los contratos de financiamiento de actividades de CTel, bajo cualquiera de las modalidades previstas en los artículos 8 y 9 del Decreto 591 de 1991. Igualmente se celebran convenios de asociación o especiales de cooperación conforme a lo consagrado en el Decreto 393 de 1991, incluidos los convenios de aportes con el Fondo Francisco José de Caldas para ejecución de actividades de CTel.

7. Por último, se aclaró que en desarrollo del proceso de ejecución de los recursos del presupuesto de gastos asignado a Colciencias, al cierre del periodo contable se ejecutan apropiaciones presupuestales mediante diferentes actos administrativos (contratos o convenios, entre otros) a través de los cuales se compromete la entrega de aportes al Patrimonio Autónomo - Fondo Francisco José de Caldas, aportes al mismo Fondo para la financiación de iniciativas en CTel, anticipos a favor de terceros que se pactan en el respectivo acto jurídico, sin que efectivamente se hayan entregado los dineros, razón por la que, en cumplimiento de lo señalado en el Artículo 79 del Decreto 111 de 1996, se constituyen “Cuentas por pagar presupuestales”. Igualmente, para la ejecución de los recursos del citado Fondo Francisco José de Caldas, disponibles en el Patrimonio Autónomo, también se presenta el mismo evento, por cuanto pacta la entrega anticipada de recursos destinados a la financiación de iniciativas en CTel, que al cierre del periodo contable no se alcanzan a realizar.

Con fundamento en lo anterior, Colciencias solicita señalar un procedimiento contable para el reconocimiento de los siguientes eventos:

- Entrega de recursos al Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas)
- Entrega de recursos a terceros para desarrollar o financiar actividades de ciencia, tecnología e innovación, con cargo a los recursos de Colciencias y/o del Fondo Francisco José de Caldas.
- Política contable en relación con el reconocimiento contable de las denominadas “Cuentas por pagar presupuestales”

CONSIDERACIONES

- Consideraciones generales

La Ley 1286 de 2009, “Por la cual se modifica la Ley 29 de 1990, se transforma a Colciencias en Departamento Administrativo, se fortalece el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación en Colombia y se dictan otras disposiciones”, en los Artículos 1° y 5°, señala lo siguiente:

Artículo. 1°. Objetivo general. El objetivo general de la presente ley es fortalecer el Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología y a Colciencias para lograr un modelo productivo sustentado en la ciencia, la tecnología y la innovación, para darle valor agregado a los productos y servicios de nuestra economía y propiciar el desarrollo productivo y una nueva industria nacional.

(...)

Artículo 5°. Transformación. Transfórmese el Instituto Colombiano para el Desarrollo de la Ciencia y la Tecnología "Francisco José de Caldas" -Colciencias- en el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias-, con sede en Bogotá D.C., como organismo principal de la administración pública, rector del sector y del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación -SNCTI-, encargado de formular, orientar, dirigir, coordinar, ejecutar e implementar la política del Estado en la materia, en concordancia con los planes y programas de desarrollo. (Subrayados fuera de texto)

En el Artículo 7° de la citada Ley 1286 de 2009, donde se establecen las funciones asignadas al Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias-, se señala que, además de las funciones generales que prevé la Ley 489 de 1998, entre otras actividades, le corresponde:

"1. Formular e impulsar las políticas de corto, mediano y largo plazo del Estado en ciencia, tecnología e innovación, para la formación de capacidades humanas y de infraestructura, la inserción y cooperación internacional y la apropiación social de la ciencia, la tecnología y la innovación para consolidar una sociedad basada en el conocimiento, la innovación y la competitividad.

(...)

8. Promover la formación del recurso humano para desarrollar las labores de ciencia, tecnología e innovación, en especial en maestrías y doctorados, en aquellos sectores estratégicos para la transformación y el desarrollo social, medio ambiental y económico del país, en cumplimiento del ordenamiento constitucional vigente.

(...)

11. Promover la inversión a corto, mediano y largo plazo, para la investigación, el desarrollo científico, tecnológico y la innovación.

(...)

13. Promover, articular e incorporar la cooperación interinstitucional, interregional e internacional con los actores, políticas, planes, programas, proyectos y actividades estratégicos para la consecución de los objetivos del Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.

(...)

16. Definir prioridades y criterios para la asignación del gasto público en ciencia, tecnología e innovación, los cuales incluirán áreas estratégicas y programas específicos y prioritarios a los que se les deberá otorgar especial atención y apoyo presupuestal.

17. Diseñar, articular y estimular políticas e instrumentos para la inversión privada, doméstica o internacional, en ciencia, tecnología e innovación.

(...)

19. Otorgar y apoyar los estímulos a instituciones y personas por sus aportes a la ciencia, la tecnología y la innovación, a través de distinciones y reconocimientos.

(...)

22. Crear las condiciones para desarrollar y aprovechar el talento nacional, en el país y en el exterior en el campo de ciencia, tecnología e innovación.” (Subrayados fuera de texto)

La citada Ley 1286 de 2009, al definir los mecanismos para la financiación del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, en los Artículo 22°, 23° y 24° creó el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, define su régimen presupuestal y contractual y establece el tipo de recursos que puede obtener el mismo, señalando lo siguiente:

“Artículo 22. Fondo Nacional de Financiamiento Para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Créase el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- cuyos recursos serán administrados a través de un patrimonio autónomo. Para estos efectos el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- celebrará un contrato de fiducia mercantil previa licitación pública.

En ningún evento, los recursos del Fondo podrán destinarse a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- ni de ninguna otra entidad pública.

Parágrafo 1°. El valor de la comisión fiduciaria se pagará con cargo a los rendimientos financieros producidos por los recursos administrados.

Parágrafo 2°. El Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - Colciencias- será el único fideicomitente del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas.

Artículo 23. Régimen Contractual y Presupuestal del Fondo. Los actos y contratos que celebre el Fondo se sujetarán a las normas de contratación del derecho privado subsidiariamente con las de ciencia y tecnología. La Contraloría General de la República ejercerá el control fiscal sobre los recursos públicos que se transfieran al Fondo.

Artículo 24. Recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Los recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas serán los siguientes:

1. Los recursos del Presupuesto General de la Nación que se destinen a la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación y que se hubieren programado en el mismo, para ser ejecutados a través del Fondo.
2. Los recursos que las entidades estatales destinen al Fondo para la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación.
3. Los recursos provenientes del sector privado y de cooperación internacional orientados al apoyo de actividades de ciencia, tecnología e innovación.
4. Las donaciones o legados que le hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, y entidades internacionales.
5. Los rendimientos financieros provenientes de la inversión de los recursos del patrimonio autónomo.” (Subrayados fuera de texto)

- Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública - RCP precedente

El citado Régimen, en los párrafos Nros 61, 62, 117 y 224 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

3. Proceso Contable

61. 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.

(...)

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable.

(...)

8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

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.

(...)

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. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta". (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL:

“Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control”.

- **Consideraciones en relación al reconocimiento contable de las denominadas “Cuentas por pagar presupuestales”**

El Artículo 89 del Estatuto Orgánico de Presupuesto, contenido en el Decreto Nacional N° 111 de 1996, señala:

“(…) Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios”.

En cuanto a la conciliación de la información contable y la presupuestal, la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con el número 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierra Despojadas, señaló:

“(…) la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”.

La Contaduría General de la Nación, en las conclusiones señaladas en el concepto N° 20152000045391 de diciembre 11 de 2015, dirigido a la doctora Constanza Castro Sánchez, Contadora del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, señaló lo siguiente:

“Así las cosas, el hecho de que se tenga acordado la entrega de unos recursos por parte de Fontic para que otra entidad los administre, no es razón para que contablemente se reconozca un hecho que no ha generado derechos ni obligaciones para ninguna de las partes. El reconocimiento de los recursos entregados en administración procede sólo cuando se hayan girado los recursos, tal como lo establece la dinámica de la cuenta 1424, “se debita con el valor de los recursos entregados.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, la Contaduría General de la Nación, en las conclusiones señaladas en el concepto No. 20152000042311 de octubre 30 de 2015, dirigido a la doctora MARÍA DEL ROSARIO

MENJURA VELANDIA, Coordinadora Grupo de Contabilidad de la Unidad de Servicios Carcelarios y Penitenciarios USPEC, señaló lo siguiente:

“Tal como la Contaduría General de la Nación lo ha señalado en la doctrina contable pública, por ejemplo, en los Conceptos 20142000001971 del 14 de febrero de 2014 y 20142000009441 del 8 de abril de 2014, aunque la norma presupuestal establece que con los anticipos pactados en los contratos que no fueron girados a 31 de diciembre se debe constituir una cuenta por pagar presupuestal, se reitera que desde la perspectiva de la contabilidad patrimonial, únicamente cuando se gire el anticipo a la entidad o tercero beneficiario se debe reconocer en las cuentas de balance mediante un débito en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”. (Subrayado fuera de texto)

- **Consideraciones respecto del reconocimiento en cuentas de orden de las cuentas por pagar presupuestales.**

En atención a lo dispuesto por la Ley 87 de 1993 y en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, que entre otras, le asigna la función al Contador General de la Nación de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”, se expidió la Resolución 357 de 2008, que en el numeral 3 de su anexo, referido a los procedimientos de control interno contable, indica lo siguiente:

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.

(...)

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.

(...)

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. (Subrayados fuera de texto)

- Consideraciones en relación a la entrega de recursos al Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas)

En la doctrina contable pública emitida por este Despacho mediante concepto 20109-147067 del 26 de octubre de 2010, dirigido a la doctora PAOLA NATALIA NIETO CASTILLO Subdirectora Financiera y Administrativa Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (COLCIENCIAS), en el que se señaló el procedimiento contable para el reconocimiento por parte de COLCIENCIAS de los recursos para la constitución del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación “Fondo Francisco José de Caldas” mediante un Contrato de Fiducia Mercantil, se indicó lo siguiente:

“En atención a las consideraciones anotadas, nos permitimos indicar:

(...)

Por lo tanto, con el fin de que la información contable relacionada con el Contrato de Fiducia Mercantil suscrito entre Colciencias y la Fiduciaria Bogotá S. A., cumpla con los objetivos de la información contable pública, el reconocimiento contable de los recursos públicos transferidos al Patrimonio Autónomo deben corresponder a lo previsto en el contrato, según el cual los divide en dos: Recursos transferidos al fideicomiso a título de aporte fiduciario como recursos propios del Patrimonio Autónomo y Recursos con obligaciones correlativas conformados por las sumas de dinero transferidas por entidades privadas y públicas dentro de las cuales se encuentra Colciencias, para cada uno de los cuales en el Régimen de Contabilidad Pública puede identificarse su tratamiento contable, así:

1. Los recursos propios del Patrimonio Autónomo constituidos en derechos en fideicomiso, deben reconocerse en la contabilidad de Colciencias debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-

DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, procedimiento que se aplicará siempre que se transfieran nuevos recursos en calidad de bienes fideicomitidos al Patrimonio Autónomo, en consideración a la dinámica de nuevos aportes que para este caso se espera.

Los derechos en fideicomiso deberán actualizarse por lo menos una vez al mes, de modo que al presentar incremento este se reconocerá debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. En el evento de presentar menores valores con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Los recursos con obligaciones correlativas, en lo relacionado con los dineros de otras entidades contables públicas, deben reconocerse en la entidad que entrega los dineros a Colciencias debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifique que el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

Por otra parte, como la entidad aportante entrega directamente los recursos al Patrimonio Autónomo, Colciencias en su calidad de único fideicomitente debe reconocer estos recursos, para lo cual debita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y al finalizar el mes, con base en la información presentada por la sociedad fiduciaria, ajustará los recursos recibidos y entregados en administración. Así mismo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en la administración de los recursos, para que esta los incorpore a su información contable y ajuste el valor registrado en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.”

CONCLUSIONES

1. Entrega de recursos al Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas)

El reconocimiento contable de los recursos públicos transferidos al Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo

Francisco José de Caldas) debe corresponder a lo previsto en el contrato de fiducia mercantil No. 401-2014 (3-1-44842) suscrito por Colciencias con la Fiduciaria la Previsora S.A., donde ha quedado estipulado que Colciencias es único fideicomitente del mismo, según el cual los divide en dos: (i) Recursos transferidos al fideicomiso a título de aporte fiduciario como recursos propios del Patrimonio Autónomo y (ii) Recursos con obligaciones correlativas conformados por las sumas de dinero transferidas por entidades privadas y públicas dentro de las cuales se encuentra Colciencias.

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en función de las características de cada caso, el procedimiento contable corresponde a:

1.1. Recursos transferidos al fideicomiso a título de aporte fiduciario como recursos propios del Patrimonio Autónomo.

Los recursos propios del Patrimonio Autónomo constituidos en derechos en fideicomiso, deben reconocerse en la contabilidad de Colciencias en el momento en que se realiza la entrega, debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, procedimiento que se aplicará siempre que se transfieran nuevos recursos en calidad de bienes fideicomitados al Patrimonio Autónomo, en consideración a la dinámica de nuevos aportes que para este caso se espera.

Los derechos en fideicomiso deberán actualizarse por lo menos una vez al mes, de modo que al presentar incremento este se reconocerá debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. En el evento de presentar menores valores con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

1.2. Recursos con obligaciones correlativas.

En lo relacionado con los dineros que otras entidades contables públicas entregan al Patrimonio Autónomo - Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (Fondo Francisco José de Caldas), destinados por éstas a la financiación de

actividades de ciencia, tecnología e innovación, el tratamiento contable dependerá de las condiciones pactadas en cada caso, para lo cual se deberá considerar lo siguiente:

1.2.1. Cuando la entidad aportante, al efectuar la entrega, cede la titularidad de los recursos, sin exigir contraprestación alguna

En este tipo de transacciones, la entidad aportante se desprende de los recursos sin exigir contraprestación alguna, no impone condiciones frente a la utilización de los dineros y cede la titularidad de los mismos; por tanto, al efectuar la entrega del dinero reconocerá un gasto por concepto de transferencias. En tanto que en la contabilidad del Patrimonio Autónomo se debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza de los recursos recibidos y acredita la subcuenta 442890 Otras transferencias de la cuenta 4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

1.2.2. Cuando la entidad que entrega los recursos impone condiciones para ceder la titularidad sobre éstos, aunque no exige una contraprestación directa

En este caso, aunque la entidad aportante no exige una contraprestación directa, si impone condiciones frente a la utilización de los dineros, circunstancia que conlleva al reconocimiento de derechos y obligaciones diferidas. Así las cosas, quien efectúa la entrega deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 191040 Transferencias condicionadas de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS y acreditará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza de los recursos entregados. Al finalizar el mes, con base en la información presentada por la sociedad fiduciaria, efectuará los registros para la actualización respectiva.

Para corresponder al registro anterior, en la contabilidad del Patrimonio Autónomo se debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza de los recursos recibidos y acreditará la subcuenta 291522 Transferencias condicionadas de la cuenta 2915 CREDITOS DIFERIDOS. Así mismo, deberá suministrar a la entidad contable pública que transfirió los recursos, la información sobre el cumplimiento de las condiciones pactadas, para que esta pueda realizar los registros de actualización pertinentes.

1.2.3. Cuando la entidad que realiza la entrega, no cede el control sobre los recursos y es quien toma las decisiones frente a las actividades relacionadas con la financiación de las actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación

En este evento, la entidad que entrega los dineros, debitará la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y

acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza de los recursos entregados. Al finalizar el mes, con base en la información presentada por la sociedad fiduciaria, efectuará los registros de los gastos asociados con la financiación de actividades de ciencia, tecnología e innovación y descargará la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, en la contabilidad del Patrimonio Autónomo se debitará la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza de los recursos recibidos y acreditará la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Con la ejecución de los recursos, deberá debitar la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones a que haya lugar y alternamente deberá suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en la administración de los recursos, para que esta los incorpore a su información contable.

En consecuencia, en atención a lo señalado en este apartado, se complementa la doctrina contable pública emitida mediante concepto 20109-147067 del 26 de octubre de 2010, dirigido a la doctora PAOLA NATALIA NIETO CASTILLO, Subdirectora Financiera y Administrativa Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (COLCIENCIAS).

2. Entrega anticipada de fondos a favor de terceros para financiar iniciativas en Ciencia y Tecnología CTel con cargo a los recursos de Colciencias y de aquellos disponibles en el Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas.

La realidad económica debe establecerse a partir de aspectos tales como: tipo de relación legal o contractual, calidad en la que actúan las partes intervinientes o los beneficiarios de los recursos, objeto del contratos, convenios o de los actos administrativos con lo que se ordena un gasto, derechos y obligaciones de las partes, identificación del agente que tiene el control sobre los recursos, responsable de la ejecución del objeto contractual, título al cual se entregan los recursos (si es en administración, si es para remunerar los servicios recibidos, si se trata de anticipos o del pago anticipado para la obtención de bienes o servicios o, si corresponde a subvenciones o transferencias condicionadas, o si se trata de los aportes al Fondo, entre otras situaciones), aspectos que, examinados a la luz de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, deben brindar los elementos necesarios para el adecuado reconocimiento en el sistema de información financiera correspondiente.

Por tanto, en el instante en que se entregan recursos a terceros para cumplir los propósitos antes señalados, se reconocerán derechos u otros activos cuando los beneficios sociales y económicos o el potencial de servicios que se pretenden obtener no se han devengado en el momento en que se produce el flujo monetario o cuando se imponen condiciones en cuanto al uso o destinación. Por ejemplo, cuando existe la obligación legal a cargo de los beneficiarios de reintegrar los dineros recibidos si tales condiciones no se cumplen; cuando mediante un convenio se entregan dineros a otras instituciones públicas o privadas para ejecutar actividades que se realizarán con posterioridad al traslado de los dineros o; cuando se apoya la formación del recurso humano mediante el financiamiento de maestrías y doctorados si los beneficiarios deben cumplir ciertos requisitos para no verse en la obligación de reponer o reintegrar los dineros.

En consecuencia, la entrega anticipada de fondos a favor de terceros para financiar iniciativas o actividades de investigación, desarrollo científico, tecnológico e innovación, mediante la ejecución de los recursos asignados ya sea con cargo al presupuesto de apropiaciones de Colciencias o a los dineros entregados al Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas, no se registra como gastos, pues este deberá reconocerse solamente cuando se causen o devenguen; es decir, cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

3. Política contable en relación con el reconocimiento contable de las denominadas “Cuentas por pagar presupuestales”

La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que por diversas circunstancias conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales en los dos modelos contables, razón por la que no se debe pretender que los resultados de ambos sistemas sean similares, como ocurre en el caso de la entrega de recursos a un patrimonio autónomo mediante un contrato de fiducia mercantil, caso en el que para efectos presupuestales se entiende ejecutado un gasto en el momento de la entrega de los dineros, mientras que en el sistema de contabilidad financiera el reconocimiento dependerá de la realidad subyacente para cada situación en particular; sin embargo, los datos revelados por ambos sistemas deben ser conciliables.

Ahora bien, independientemente que la entidad, en desarrollo de sus obligaciones de carácter presupuestal, deba atender lo dispuesto en el Artículo 89 del Decreto Nacional N° 111 de 1996, el cual establece que cada órgano debe constituir al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos pendientes de pagar, desde la perspectiva de la contabilidad financiera, cuando se trata del

anticipo pactado en un contrato o de la entrega anticipada de recursos acordada en el marco de un convenio interadministrativo, pendientes de giro al cierre de una vigencia fiscal, las sumas correspondientes no constituyen un pasivo financiero a cargo de la entidad, por lo que solo hasta que los dineros se hayan transferido al beneficiario se afectarán las cuentas de balance, mediante un débito en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por lo anterior, si la entidad considera pertinente efectuar algún tipo de control y seguimiento sobre los compromisos u obligaciones originados en la ejecución presupuestal, ésta podrá adoptar una política contable en los términos señalados por el numeral 3.2.4. del Anexo de la Resolución N° 357 de 2008, para lo cual deberá registrar su trazabilidad en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la Cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, toda vez que no tienen efecto sobre los resultados y situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública y, alternamente, efectuar las revelaciones en las notas a los estados contables, si el monto de la subcuenta supera el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte.

CONCEPTO No. 20162000022371 DEL 23-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Instrumentos de patrimonio

Doctor
FRANCISCO MEJÍA YEPES
Jefe Oficina Contaduría General del Municipio
Municipio de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

302

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500034982, de 10 de mayo de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable que debe aplicar el Municipio bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente para reconocer los recursos provenientes de la explotación del Loto Único Nacional que ordena pagar Coljuegos al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET).

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

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el numeral 10 del artículo 2° de la Ley N° 549 de 1999, establece lo siguiente en relación con la destinación de los ingresos que se obtengan por la explotación del Loto Único Nacional:

“Los ingresos que se obtengan por la explotación del Loto Único Nacional, (...) se destinarán a atender el pasivo pensional del sector salud en las entidades territoriales...” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el artículo 2° de la Ley N° 643 de 2001, dispone respecto de la titularidad de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, lo siguiente:

“Los departamentos, el Distrito Capital y los municipios son titulares de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe las siguientes cuentas:

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL: “Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.” (Subrayado fuera de texto)

4110-NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones

que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las entidades territoriales son la titulares de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación; razón por la cual, los ingresos que obtiene el Municipio por la explotación del Loto Único Nacional, y cuya destinación será el pago de su pasivo pensional del sector salud, deben ser reconocidos mediante un débito en la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411072-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Efectuado el giro de los recursos por parte de Coljuegos a FONPET, el Municipio debe registrar un débito la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito en la subcuenta 140171-Renta del monopolio de Juegos de Suerte y Azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20162000022411 DEL 23-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Improcedencia de provisionar los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables

Doctora
RUTH MIREYA MANZANO TELLO
Coordinadora Área Contabilidad (E)
Instituto Nacional de Vías-INVÍAS
Bogotá D.C

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500046192, de 6 de julio de 2016, en la cual manifiesta que la Contraloría General de la República en su opinión sobre la razonabilidad de los estados contables de la vigencia fiscal 2015, presentó hallazgos en relación con la omisión en el reconocimiento de la provisión del saldo de las subcuentas 140160-Contribuciones y 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, hecho que a su vez afecta la razonabilidad de la cuenta 5304-PROVISION PARA DEUDORES.

Por lo anterior, solicita concepto sobre la provisión de las cuentas por cobrar de difícil cobro, por cuanto el INVIAS aplica lo dispuesto en el numeral 156 del Plan General de Contabilidad Pública, que señala: “Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES:

El párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, en los siguientes términos:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.”

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: “3- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Instituto Nacional de Vías (INVIAS) es una entidad de Gobierno General y sus deudores no están asociados con la producción de bienes y prestación de servicios individualizables y por lo tanto no son objeto de reconocimiento de provisión.

En consecuencia, las deudas de terceros en estado de morosidad, de conformidad con los criterios anteriormente expuestos, deben mantenerse en la cuenta y subcuenta de origen, y en caso que el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, se afecta directamente el patrimonio, con un débito en la subcuenta 310801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito a las subcuentas 140160-Contribuciones o 140152-Concesiones, de la cuenta 140160 -INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por los valores que deben ser retirados de los estados contables.

Lo anterior, no exime a la entidad para que en las notas a los estados contables, se complemente la información con las debidas revelaciones del estado de la cartera y políticas implementadas, de conformidad con los procedimientos y políticas institucionales.

CONCEPTO No. 20162000023821 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros gastos
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reintegro de un mayor valor cancelado por concepto de Seguridad Social, registro individual para la provisión de Contingencias y cuenta para intereses moratorios por pago de sentencias

Doctora
JENNY SOFÍA RODRÍGUEZ GUAVITA
Contratista-Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500047642, del día 12 de julio de 2016, mediante la cual consulta:

“1. La oficina de Control Interno en su informe de Auditoría Interna de Gestión Contable realiza la siguiente observación: "Observación 1. Se presentan 3 registros en la cuenta 4810 (Ingresos Extraordinarios), subcuenta 481008 (Recuperaciones), por valor de \$31.907.520 y \$3.988.440, los cuales corresponden a un mayor valor liquidado y pagado en aportes parafiscales y de seguridad social de la nómina de enero de 2016. De acuerdo a los conceptos de cada registro no corresponden a la descripción y dinámica de la clase 4 Ingresos, 4810 Extraordinarios. (...)

2. La CGR en su informe de Auditoría de la vigencia 2015 realiza la siguiente observación: Observación No 34 - Registro Contable Ajuste Partida Global En el mes de junio de 2015 se observa en el sistema SIIF un ajuste débito a la cuenta Provisión para Contingencias - litigios y Demandas (271005) por \$6.655.2 millones, figurando como tercero con NIT de la misma Superintendencia sin que se detalle las partidas individuales que lo conforman. Según esta situación se debe a que no existe una integración del sistema de información con el área que procesa dicha información, lo que genera incertidumbre en el saldo individual por tercero y en el saldo de la cuenta.

Observación No 37 - Defensa Judicial - Gastos Intereses e Indexaciones de Fallos de Sentencias. A 31 de diciembre de 2015 la ejecución presupuestal de Gastos de Sentencias y Conciliaciones refleja pagos por este concepto de \$7.341.8 millones, mientras en la cuenta contable Gastos Sentencias (580812) de los estados contables presentados a la CGN registra un saldo de \$6.413.2 millones, presentándose una diferencia de \$928.6 millones y según la Superintendencia de acuerdo a la información suministrada, corresponde a pagos de intereses e indexaciones ordenadas en los fallos, pero no fue posible establecer en el SIIF el registro de la cuenta del gasto que detalle por cada tercero lo pagado por este concepto, lo que ocasiona incertidumbre al respecto.”

Adicionalmente, a través de correo electrónico se amplía la consulta, enunciando:

- En qué cuenta se debe contabilizar el reintegro de mayor valor pagado en la planilla de seguridad social de enero de 2016.
- Establecer si es procedente continuar con el registro global o detallar cada tercero que conforma la provisión para contingencias.

- Cuenta contable para causar los intereses moratorios generados en el pago de una sentencia que corresponda tanto a la vigencia actual como a vigencias anteriores.

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

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con los reintegros de mayores valores pagados en aportes

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales del Plan General de Contabilidad Pública señalan:

“9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES (...)

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:
128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;
129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,
130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos...”

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas. (...):

5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores...

5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores”.

2. Registro globales de provisiones para contingencias

La verificabilidad, condición necesaria para que se cumpla con la característica cualitativa de la información financiera de Confiabilidad, contenida en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“106 **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.”

El párrafo 414 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“10. Estructura y Descripciones de las Clases

(...)

10.1 Estructura

Las clases se desagregan en grupos; a su vez los grupos se desagregan en cuentas y estas últimas en subcuentas, las cuales están contenidas en el manual de procedimientos. Las subcuentas se desagregan en auxiliares de acuerdo con las necesidades específicas de la

entidad contable pública o de determinados usuarios de la información". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 3.4 contenido en el Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte Anual a la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Resolución 357 de 2008, señala:

"3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias". (Subrayado fuera de texto)

3. Intereses Moratorios Sentencias

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, prescribe (...):

"3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES.

... Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. (...)

10. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables lo siguiente:

a) El valor pagado por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, incluyendo los intereses y costas del proceso.

CONCLUSIONES

Dadas las anteriores consideraciones en concordancia con las normas, principios y procedimientos contables aplicables para la elaboración y presentación de información

contable que cumpla con el Régimen de Contabilidad Pública, se procede a responder los puntos consultados, así:

- Cuenta para contabilizar el reintegro de un mayor valor pagado en la planilla de la Seguridad Social de enero de 2016.

Para reconocer los reintegros de mayores valores pagados durante el mismo período contable, debe aplicarse el siguiente procedimiento contable:

Se registra un derecho con cargo de cada una de las entidades a las que se les solicitó la devolución, con un débito en la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en las respectivas subcuentas de las cuentas 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, por cuanto los resultados fueron afectados indebidamente con el registro del mayor valor causado.

Cuando sean reintegrados los valores girados por error, se registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 147090- Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES

- Registro global de la provisión para contingencias.

De cara al cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública, los registros contables deben contar con el detalle mínimo necesario para poder identificar los hechos, operaciones o transacciones que se registran, de forma tal que se garantice la verificabilidad de los mismos y su trazabilidad. En consecuencia, la utilización de un registro único que comprenda diversos hechos, caracterizados por tener diferentes circunstancias o bases de cuantificación, no es pertinente.

- Registro intereses moratorios generados por el pago de sentencias, tanto de la vigencia actual como las anteriores.

Los intereses posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses de la vigencia actual, se deben registrar mediante un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Los intereses que correspondan a vigencias anteriores, se deben registrar mediante un débito en la subcuenta 581593- Otros gastos de la cuenta 5815- AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, y crédito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CREDITOS JUDICIALES.

CONCEPTO No. 20162000026521 DEL 15-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los anticipos

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los anticipos

Doctor
OSCAR JAMES MEJÍA DUQUE
Contador

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005394-2, del 3 de agosto de 2016, en la cual consulta:

“... ¿De qué forma se debe contabilizar los recursos públicos que son entregados en forma anticipada a operadores privados?”

Este Despacho da respuesta de los registros a realizar por parte del ICBF, en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios... “

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad, 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” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Los importes entregados por el ICBF a operadores privados en calidad de anticipos se deben reconocer con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2016, o en la respectiva subcuenta de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, a partir del 1 de enero de 2017 en aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, y un crédito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, cada vez que surta una legalización de dichos recursos, con ocasión de la recepción de los bienes o servicios contratados, el ICBF, debe disminuir por el valor de los recursos utilizados y el derecho por anticipos.

CONCEPTO No. 20162000028861 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Deudores Patrimonio institucional Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Sostenibilidad contable

Doctora
ADRIANA NAVARRO MORANTES
UAE Autoridad Nacional Acuicultura y Pesca (AUNAP)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005673-2, del 18 de agosto de 2016, en la cual formula 3 puntos objeto de consulta.

Al respecto, este Despacho se permite comunicarle que mediante comunicación interna N° 20162300013233, del 19 de agosto de 2016, se dio traslado de los puntos 1 y 3 a la Subcontaduría de Centralización de la Información, por tratarse de temas del SIIF. En consecuencia, en este pronunciamiento solamente daremos respuesta al punto 2, relacionado con la posibilidad de depurar derechos por multas e intereses que superan el valor de las multas, con antigüedad de más de 5 años, y la regulación contable aplicable a dicha depuración, en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

La Ley 1066 de 2006 en sus Artículos 1 a 3 prescribe:

Artículo 1°. Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.

Artículo 2°. Obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor. Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
2. Incluir en sus respectivos presupuestos de ingresos el monto total del recaudo sin deducción alguna.
3. Exigir para la realización de acuerdos de pago garantías idóneas y a satisfacción de la entidad. (...)

6. Abstenerse de celebrar acuerdos de pago con deudores que aparezcan reportados en el boletín de deudores morosos por el incumplimiento de acuerdos de pago, salvo que se subsane el incumplimiento y la Contaduría General de la Nación expida la correspondiente certificación. (...)

Artículo 3°. Intereses moratorios sobre obligaciones. A partir de la vigencia de la presente ley, los contribuyentes o responsables de las tasas, contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales que no las cancelen oportunamente deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, respecto a la depuración contable, señala:

“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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecto el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el referido manual, describe las siguientes cuentas:

“1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios. ...

SE ACREDITA CON: ...

2- El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago. (...)

3208- CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA SE DEBITA CON: ...

3- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.”.

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Si efectuadas las acciones ordenadas por la Ley 1066 de 2006, la entidad determina que los derechos por multa e intereses a que hace referencia, se encuentran afectados por una o varias de las situaciones enumeradas en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, se deberán adelantar las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración.

Ahora bien, en cumplimiento de la Norma técnica de Deudores, teniendo en cuenta que la AUNAP, es una entidad del Gobierno y que los derechos por multas no son objeto de provisión por cuanto no están asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago, la AUNAP debe afectar directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 320801-Nación, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta 140102-Multas, 140103-Intereses, 140104-Sanciones, de la cuenta de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por otra parte, es de anotar que se deben conservar los documentos idóneos que soporten la depuración contable de la cartera con el fin de responder las inquietudes, observaciones o hallazgos realizados por los organismos de control.

CONCEPTO No. 20162000028921 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Deudores Transferencias por cobrar Cuentas por pagar Ingreso por transferencias Gasto público social
	SUBTEMAS	Reconocimiento del giro proveniente del Fondo de Solidaridad y Garantía-Fosyga y del Sistema General de Participaciones –SGP con destino para el fondo la salud, sin que se produzca flujo de efectivo. Distribución del costo financiero, cuando se financian varios activos en proceso de ser aptos, con la misma fuente de financiación

Doctora
SANDRA BIBIANA MORALES JARAMILLO
Contadora
Municipio de San José

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-005735-2, del 22 de agosto de 2016, mediante la cual solicita orientación acerca del registro del giro sin situación de fondos por el Fosyga e igualmente, solicita orientación acerca del registro del giro sin situación de fondos provenientes del Sistema General de Participaciones y si este debe hacerse mensualmente según lo recaudado o según lo causado independientemente que el recurso llegue o no, tanto a contabilidad como a presupuesto?

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, al hacer referencia a las características cualitativas que debe poseer la información contable producida por las Entidades Contables Públicas, en los párrafos 103, 104, 107, 109 y 110, señala lo siguiente:

“103. 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.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

107. Relevancia. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública”. (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con los Principios de Contabilidad Pública, los párrafos 117, 118, 119 y 123 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“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.”

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.

123. No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 127 a 130 del Plan General de Contabilidad Pública en el punto 9.3, señalan:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:”

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayado fuera de texto)

También, en relación con las Normas Técnicas relativas a los activos, en los párrafos 152, 154, 155 y 156 del Plan General de Contabilidad Pública, al indicar la noción de los deudores y cuentas por pagar, establecen:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el

total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.” (Subrayado fuera de texto)

En relación las Cuentas por Pagar, el párrafo 223 establece:

“223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal”. (Subrayado fuera de texto)

Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los ingresos, establecen:

“264. Noción. 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.

267. El reconocimiento de los ingresos por transferencias se reconocerán cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los gastos, señalan:

“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. (...)

289. El Gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”

De otro lado, la Contaduría General de la nación, mediante el artículo 3° de la Resolución 354 de 2007, señala: “El manual de procedimientos está conformado por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el Capítulo XII del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud”, indica lo siguiente:

“2. PARTICIPACIÓN PARA SALUD

La participación para salud está conformada por los recursos que la Nación transfiere por el Sistema General de Participaciones con destinación específica para la salud.

El fondo de salud debe registrar la participación para salud debitando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817-Participación para salud, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

El recaudo de la participación para salud se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

La participación para salud girada por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, con las cuales se haya

contratado la prestación de los servicios, se registra debitando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Este registro parte de la base de que previamente se reconoció el gasto público social, debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

3. TRANSFERENCIAS DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL-FONDO DE SOLIDARIDAD Y GARANTÍA-FOSYGA Y OTRAS TRANSFERENCIAS DEL MINISTERIO

El fondo de salud debe reconocer los recursos que recibe del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, debitando la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas 442101-FOSYGA-Solidaridad, 442102-FOSYGA-ECAT o 442103-FOSYGA-promoción de la salud, de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD (...)

El recaudo de estos recursos se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud o 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

CONCLUSIONES

Con base en lo anterior, y en desarrollo de los principios de contabilidad pública de Devengo, Asociación, Medición y No compensación, el Fondo de Salud municipal, deberá reconocer de un lado los derechos e ingresos y, del otro, los costos o gastos y las obligaciones que puedan surgir del giro y aplicación de los recursos provenientes del Fosyga y del SGP y que se sitúan directamente en la entidad beneficiaria de los pagos, así:

1. FONDO DE SOLIDARIDAD Y GARANTÍA-FOSYGA

El municipio deberá efectuar los siguientes registros contables para registrar los recursos provenientes del Fosyga:

Causación ingreso por transferencia:

El fondo de salud debe reconocer los recursos que recibe del Ministerio de la Protección Social – Fosyga, debitando la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud de la

cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Causación del gasto con destino a la salud:

El fondo de salud debe registrar el gasto debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Al conocer el traslado de los recursos:

Con el recaudo por parte de la entidad beneficiaria del giro, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 141311-Sistema general de seguridad social en salud de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Lo anterior, siempre que los recursos se giren directamente al beneficiario del pago y no a las cuentas de la entidad territorial.

2. SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES

Respecto al registro de los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones:

Causación ingreso por transferencia.

Este recurso se registra debitando la subcuenta 141315-Sistema General de Participaciones-Participación para la salud de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817-Participación para la salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Dado que la transacción objeto de análisis se enmarca en la modalidad de giro sin situación de fondos a la entidad territorial, la participación para salud girada por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, con las cuales se haya contratado la prestación de los servicios, se registra debitando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 141315-Sistema general de participaciones-Participación para la salud (subcuenta que reemplazó a la subcuenta 141312, la cual fue

eliminada mediante la Resolución 719 del 14 de diciembre de 2012) de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Causación del gasto público social con destino a la salud:

La entidad territorial registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5502-SALUD, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Al conocer del giro de los recursos a la ARP:

La entidad territorial debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 141315-Sistema general de Participaciones-Participación para la salud de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20162000030651 DEL 11-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Presentación de deudas de difícil cobro como activos corrientes

Doctor

ROBERTO MORALES ROMERO

Profesional Universitario

Contraloría Distrital de Cartagena

Cartagena - Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005730-2, del 22 de agosto de 2016, en la cual solicita concepto sobre la pertinencia de que la E.S.E Hospital Local Cartagena de Indias presente en sus activos corrientes la cuenta 1475 - DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, en consonancia con lo señalado en el concepto 152476 de 2011 de la CGN.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 9 del Procedimiento para la Estructura y Presentación de los Estados Contables Básicos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala:

“La estructura de los activos debe conservar el orden de liquidez a solvencia, y los pasivos su grado de exigibilidad; reflejando de esta forma los bienes, derechos, obligaciones y el patrimonio. Los saldos de activo y pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes... (...)

Activo corriente. Presenta la suma de los saldos de las cuentas de los grupos 11-EFFECTIVO, 13-RENTAS POR COBRAR y 15-INVENTARIOS, así como las partidas corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS ACTIVOS, que pueden ser convertidos en efectivo o realizarse en un período inferior a un año, contado a partir de la fecha del balance.

Activo no corriente. Corresponde a la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y 18-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES. Incluye las partidas no corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS ACTIVOS, que se adquieren con la intención de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no se tiene la intención de comercializarlos. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) expedido mediante Resolución N° 356 de 2007, describe la siguiente cuenta contable:

“1475 – DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal. (...)”

Con relación al tema consultado, la CGN expidió el concepto con radicado N° 20113-152476 del 30 de marzo de 2011, dirigido a la señora Luz Mireya Gómez Giraldo de la Contraloría General de Caldas, en el cual señaló lo siguiente:

“(…) Para clasificar los activos en partida corriente, deberá tenerse en cuenta que los mismos razonablemente pueden ser convertidos en efectivo o ser realizables en un período inferior a un año. Por lo tanto, el hecho de reclasificar un derecho a la cuenta Deudas de Difícil Recaudo, no implica que haya renunciado al cobro del derecho, al contrario, se hace aún más convertibles, en la medida que existe la posibilidad de implementar y ejecutar los mecanismos de cobro jurídicos establecidos para exigir el recaudo de la cartera, razón por la que se considera consistente que los derechos registrados como deudas de difícil recaudo se clasifiquen en partidas corrientes. (…)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con antes expuesto, se concluye lo siguiente:

El Procedimiento para la estructura y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala que la estructura de presentación de los activos en el Balance General debe conservar el orden de liquidez a solvencia, por lo cual cualquiera de los componentes del Grupo 14-DEUDORES es susceptible de ser clasificado como corriente o no corriente.

Por lo tanto, si como resultado de la evaluación de la cartera de difícil recaudo a la fecha de la presentación de los estados financieros se identifica que corresponden a derechos que pueden ser convertidos en efectivo o realizarse en un período inferior a un año, dado que con la implementación y ejecución de los mecanismos de cobro jurídicos establecidos existe la posibilidad de exigir el recaudo de la cartera durante ese periodo, la entidad los podrá clasificar y presentar como activos corrientes. Ahora bien, si corresponden a derechos que se esperan convertir en efectivo o realizar en un período superior a un año, contado a partir de la fecha del balance, entonces la entidad los clasificará como activos no corrientes.

CONCEPTO No. 20162000031251 DEL 13-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria y posibilidad de individualizarlos.

	Procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin identificar
--	------------------------------------------------------------------------

Doctora
FRANCISCO MEJÍA YEPES
Jefe Oficina Contaduría General
Municipio de Santiago de Cali
Santiago de Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005871-2, del 26 de agosto de 2016, en la cual consulta:

1 ¿Si para el registro de los movimientos de recaudos, pagos, gastos bancarios y traslados, sólo se debe manejar un auxiliar en la subcuenta 142404-Encargo Fiduciario-Fiducia de Administración, de la cuenta 1424.-Recursos Entregados en Administración... o continuar con la individualización de cada una de las cuentas bancarias...asociadas con el encargo fiduciario “Consortio Fiducolombia-Fidubogotá-Municipio de Cali”?

2 Es adecuado continuar con el procedimiento de registrar contable y presupuestalmente los movimientos de recaudos sólo cuando se conoce la renta fuente del mismo, y se reflejen en el reporte de la conciliación como pendientes de registro?

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El encargo irrevocable de recaudo, administración, garantía y pago, del 13 de junio de 2001, celebrado entre el Municipio de Santiago de Cali y el Consortio Fiducolombia S.A – Fiducomercio. S.A, establece:

“CLAUSULA CUARTA. - OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA: En desarrollo del presente contrato, la SOCIEDAD FIDUCIARIA asume las siguientes obligaciones:

1. Realizar diligentemente todos los actos necesarios para la consecución del objeto del ENCARGO FIDUCIARIO MUNICIPIO DE CALI.
2. Administrar los recursos del ENCARGO FIDUCIARIO MUNICIPIO DE CALI de manera independiente de sus recursos propios y de los otros negocios fiduciarios, llevando una

contabilidad separada de la contabilidad de la SOCIEDAD FIDUCIARIA y de los otros negocios fiduciarios de tal manera que se pueda verificar en cualquier momento su situación.

3. Desarrollar dentro de los quince (15) días siguientes a la firma del presente documento, el procedimiento operativo idóneo para que los recursos provenientes de los INGRESOS ADMINISTRADOS y, los ingresos de los CONTRATOS DE EMPRÉSITO, ingresen a la SOCIEDAD FIDUCIARIA y esta a su vez abra la(s) cuenta(s) a nombre de los mismos, para que allí se depositen dichos Ingresos, en la forma en que se establece en el presente contrato.

4. Conservar, custodiar y tener a disposición de EL FIDEICOMITENTE o de cualquier otro organismo competente, los documentos relacionados con los pagos efectuados y de los extractos del movimiento de la cuenta del ENCARGO FIDUCIARIO MUNICIPIO DE CALI en el Fondo Común Ordinario. (...)

10. Presentar a EL FIDEICOMITENTE y al COMITÉ FIDUCIARIO en forma mensual en medio magnético y documentos impresos, un informe en el cual se determine el estado de ejecución presupuestal y financiero del contrato, así como la información necesaria para el cierre contable mensual de EL FIDEICOMITENTE, el informe deberá contener al menos lo siguiente:

- Monto de los recursos recibidos y comprometidos, desagregados por cada una de las rentas y sus vigencias y su relación con lo presupuestado, de acuerdo con la información suministrada por el outsourcing contratado por el Municipio para la grabación de las colillas.
- Relación desagregada de los pagos efectuados y los recursos girados a EL FIDEICOMITENTE.
- Monto de los recursos disponibles en el Fondo de Pagos
- Monto de los rendimientos generados, por los recursos invertidos por la SOCIEDAD FIDUCIARIA mientras se destinan al objeto del presente contrato. (...)

18. Llevar en forma separada y discriminada los ingresos y egresos de los recursos del encargo fiduciario, de tal manera que se pueda verificar en cualquier momento su situación, por parte de EL FIDEICOMITENTE, LA NACION — Ministerio de Hacienda y Crédito Público - , Organismos de Control y el COMITÉ FIDUCIARIO.” (Subrayados fuera de texto).

De otra parte, la Ley 298 del 23 de julio de 1996, en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con la función de la Contaduría General de la Nación, establecen: “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”.

En cuanto a la estructura y descripción de clases, el párrafo 414 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de contabilidad pública, establece:

“414... Las clases se desagregan en grupos; a su vez los grupos se desagregan en cuentas y estas últimas en subcuentas, las cuales están contenidas en el manual de procedimientos. Las subcuentas se desagregan en auxiliares de acuerdo con las necesidades específicas de la entidad contable pública o de determinados usuarios de la información.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, prescribe:

“3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias (...)

3.8 Conciliaciones de Información

Deben realizarse conciliaciones permanentes...

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, prescribe:

“1. ENCARGOS FIDUCIARIOS

El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. ...

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de Causación o Devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. En relación con la fiducia inmobiliaria debe aplicarse el procedimiento contable de la fiducia de administración o de la fiducia de inversión, según corresponda, teniendo en cuenta que este negocio tiene como finalidad la administración de recursos y bienes afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario. (...)

5. ENTREGA DE RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

Los recursos entregados, mediante encargo fiduciario, para ser administrados por la sociedad fiduciaria, se registran debitando la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando los recursos se originan en derechos de la entidad contable pública recaudados por la sociedad fiduciaria, el registro contable se efectúa debitando la subcuenta 142404- Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho recaudado.

Si los recursos se originan en el desembolso de un crédito obtenido por la entidad contable pública, el registro contable se efectúa debitando la subcuenta 142404- Encargo fiduciario-Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta de los grupos 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL o 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS, según corresponda.

Cuando los recursos se entregan a la sociedad fiduciaria para el pago de pensiones, a cargo de una entidad contable pública empleadora, el registro se efectúa debitando la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190101-Efectivo de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, y en cumplimiento del Encargo irrevocable de recaudo, administración, garantía y pago, del 13 de junio de 2001, se concluye:

1. De conformidad con la estructura definida para el Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, es de obligatorio cumplimiento para las entidades públicas, adoptar la codificación definida hasta el nivel de subcuentas; la desagregación a nivel de auxiliares, está habilitada como una herramienta que debe ser utilizada por cada entidad, con el nivel de desagregación suficiente para satisfacer las necesidades específicas de información requeridas tanto a nivel administrativo como de control y de suministro a los usuarios de la información contable.

Ahora bien, en concordancia con el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN y con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, y con lo determinado en el numeral 18 de la cláusula 4 – OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD FIDUCIARIA, del Encargo irrevocable de recaudo, administración, garantía y pago, debe garantizarse la individualización que permita la adecuada identificación y control de los ingresos y egresos de los recursos del encargo fiduciario, para lo cual puede ser útil el uso de auxiliares.

Como consecuencia de ello, corresponde a la entidad definir el nivel de desagregación a través de auxiliares, que se requieran para el cumplimiento de los propósitos antes mencionados, en la contabilidad del Municipio, y concertar con la Sociedad Fiduciaria lo pertinente para que la contabilidad que ésta lleva del encargo fiduciario, se convierta en un mecanismo de respaldo, con un mayor nivel de detalle, a los registros mediante los cuales el Municipio reconoce la dinámica de los recursos movilizados a través de este.

Respecto a la segunda pregunta, la CGN no es competente para determinar procedimientos de situaciones de orden presupuestal. Desde la perspectiva contable, este Despacho se pronunció en relación con el procedimiento para el reconocimiento de consignaciones sin

identificar, mediante el concepto N° 20162000018141 del 7 de julio de 2016, el cual es aplicable al caso por usted consultado, donde se concluyó:

“En aplicación del Régimen de Contabilidad Precedente, las consignaciones sin identificar se deben registrar mediante un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Si la consignación corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 14-DEUDORES.

Ahora bien, al determinar que la consignación recibida no está asociada con el pago de un bien o de un servicio prestado y que no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.”

Como consecuencia de ello, se deben registrar todas las consignaciones sin identificar y no sólo aquellas en las que se conoce la renta fuente de la mismas.

CONCEPTO No. 20162000031271 DEL 13-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos entregados por una entidad pública, para atender créditos educativos de sus empleados, por intermedio del Icetex

Doctora

MARIA CLEMENCIA PÉREZ URIBE
Directora de Gestión Corporativa
Secretaría Distrital de Integración Social
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-005476-2, del 9 de agosto de 2016, mediante la cual consulta cuál debe ser el procedimiento contable a aplicar, para el caso de los recursos entregados por la Secretaría Distrital de Integración Social al Icetex para financiar créditos educativos condonables a sus funcionarios, mediante el Convenio N° 8242 del 10 de octubre de 2013.

Lo anterior, por cuanto la entidad de control señaló que el reconocimiento contable realizado en la subcuenta 142402-Recursos entregados en administración, no se ajustaba a la normatividad contable ya que debía utilizarse la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia en Administración y no la subcuenta 142402-Recursos entregados en administración.

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

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del convenio N° 8242 de octubre de 2013, estipula: “... El objeto del convenio es la administración de los recursos entregados por la Secretaría Distrital de Integración Social al ICETEX destinados a financiar los créditos educativos condonables para los funcionarios de la Secretaría...” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, señala: “De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del RCP describe la cuenta 1424-RCURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en los siguientes términos: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, se concluye:

Los términos del contrato suscrito entre la Secretaría Distrital de Integración Social y el Icetex, señala, de manera expresa, que los recursos han sido entregados bajo la modalidad de administración, caso en el cual no puede interpretarse que exista la constitución de un encargo fiduciario.

En el evento que una entidad pública entrega a otra entidad pública recursos para su administración, la entidad dueña de los recursos los registrará en la subcuenta 142402-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la entidad que recibe los recursos, en este caso el Icetex, entidad financiera de carácter especial, los reconocerá en contabilidad separada de sus propios recursos, según lo dispone la normatividad aplicable a las entidades financieras, sin que lo anterior constituya un encargo fiduciario que conlleve a ese reconocimiento por la entidad que entrega los recursos.

CONCEPTO No. 20162000032031 DEL 19-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la baja en cuentas de embargos judiciales

Doctor

OSCAR EDUARDO FUENTES PEÑA
 Director General
 UAE – Junta Central de Contadores
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006168-2, del 9 de septiembre de 2016, en la cual solicita pronunciamiento sobre cuál sería el procedimiento contable para castigar la subcuenta 147013-Embargos judiciales, ante la carencia de soportes contables que permitan identificar a los beneficiarios de la

medida cautelar que motivó tales embargos, y a su vez, si dicho procedimiento puede realizarse en norma local, o en su defecto, al momento de la implementación de las NICSP en la Entidad.

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

CONSIDERACIONES

La CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades De Gobierno y se dictan otras disposiciones. En el artículo 4° de dicha Resolución se estableció el cronograma para la implementación del nuevo Marco Normativo para todas las entidades de gobierno y se definió que el periodo de preparación obligatoria, “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN” (Subrayado fuera del texto).

El mismo artículo establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (Subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, la entidad deberá aplicar, durante el año 2016, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establecido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones

En este Régimen se establece la confiabilidad como una de las características cualitativas de la información contable y la define en el párrafo 103, de la siguiente manera: “...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” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el RCP establece la Prudencia como uno de los Principios de la Contabilidad Pública y señala en el párrafo 120 que “...Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión”

tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”. (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el párrafo 335 del PGCP indica que las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, “comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; la oficialización de los libros de contabilidad; la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran”. (Subrayado fuera de texto)

Dicha norma técnica, define los soportes en el párrafo 337 como aquellos que “comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas” (Subrayado fuera del texto).

En coherencia con lo anterior, la entidad también deberá contemplar lo establecido en la Resolución N° 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, expedido por la CGN, la cual, en su artículo 2 indica que “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).

El documento anexo a la Resolución N° 357 del 2007, define el Control Interno contable como el “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”

Así mismo, dicho documento establece como objetivos del control interno contable, los siguientes:

“a. Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos

públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública.

b. Establecer compromisos que orientan el accionar administrativo de la entidad en términos de información contable confiable, relevante y comprensible.

(...)

f. Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.”
(Subrayado fuera del texto)

El procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, establece en el numeral 3.1 que uno de los procedimientos de control interno contable es la depuración contable permanente y sostenibilidad, la cual señala que “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”.
(subrayado fuera del texto).

De igual forma, indica que:

“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:

(...)

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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el numeral 3.7 del procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, menciona los soportes documentales y señala que “La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en

documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que el marco normativo vigente para la entidad, hasta 31 de diciembre de 2016, es el establecido por las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones, la entidad deberá tener como referencia las pautas conceptuales así como los elementos que lo constituyen, es decir el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos, la Doctrina Contable, y adicionalmente el procedimiento para la implementación del control interno contable.

Esto quiere decir que en el momento de evaluar la baja en cuentas del saldo de la subcuenta 147013-Embargos judiciales, será la administración quien deberá establecer, conforme al procedimiento de implementación y evaluación del control interno contable, si el hecho económico cumple o no con las características cualitativas de la información contable pública de tal forma que dicha información deba ser o no depurada. Lo anterior teniendo en cuenta aspectos tales como la definición de activo, las características cualitativas de la información contable, los principios de la contabilidad pública, así como lo establecido en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

Si una vez evaluados todos los aspectos anteriores, la administración llega a la conclusión de que el hecho económico no cumple con la definición de activo, ni con las características de la información contable pública, una vez obtenidos los respectivos soportes de contabilidad procederá a depurar la cuenta afectando la subcuenta 5808002-Pérdida en retiro de activos.

CONCEPTO No. 20162000034611 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos Otros Pasivos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento estampilla “Cincuenta años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional”.

Doctora
LUZ AMPARO GUERRERO PIZA
Subdirección Financiera Grupo de Contabilidad
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500065782, del 4 de octubre del 2016, en la cual solicita se le indique el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos provenientes de la estampilla "Cincuenta años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional" a que se refiere el Acuerdo 568 de 2014 del Concejo de Bogotá y el Decreto 584 de 2014, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 1489 de 2011.

Al respecto, requiere se indiquen los registros contables que deben realizar las entidades responsables del recaudo de la estampilla y la Universidad Pedagógica Nacional.

En los siguientes términos, damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

Los artículos 1 y 7° de la Ley N° 1489 de 2011, disponen:

"ARTÍCULO 1°. Autorízase al Concejo de Bogotá, Distrito Capital, para que expida el acuerdo que ordene la emisión, distribución y recaudo de la contribución parafiscal estampilla "Cincuenta años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional cuyo producido se destinará para la construcción de la planta física del Proyecto de Investigación Valmaría, que comprende la sede del Instituto Pedagógico Nacional, escenarios deportivos y culturales, aulas de educación especial, biblioteca, museo pedagógico y demás bienes y elementos, equipos y laboratorios, que requiera la nueva infraestructura de la universidad Pedagógica Nacional. (...)

ARTÍCULO 7°. **Recaudo, control y fiscalización interna.** El recaudo y el giro del valor de la estampilla "Cincuenta años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional" serán reglamentados por el Gobierno Distrital."

Por su parte, el acuerdo 568 de 2014, señala:

"ARTÍCULO 1°. **Emisión estampilla.** Ordénase la emisión y cobro en el Distrito Capital de Bogotá de la contribución parafiscal estampilla "Cincuenta años de labor de la Universidad

Pedagógica Nacional", de conformidad con lo establecido en la Ley 1489 de 22 de diciembre de 2011."

Así mismo, la Circular N° 3 de 2015, expedida por la Secretaría Distrital de Hacienda, dirigida a las entidades públicas distritales, señala:

"RECAUDO DE LAS ESTAMPILLAS DISTRITALES

1. Las entidades a las que está dirigida la presente Circular, deben diligenciar el(los) Formulario(s) de Declaración y Pago de la(s) Estampilla(s) Distrital(es) de acuerdo con lo establecido en la normativa vigente expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá de la Secretaría Distrital de Hacienda, (...).

2. La Dirección Distrital de Tesorería efectuará el recaudo de las Estampillas Distritales únicamente en las sucursales del Banco de Occidente, "(...)" (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva contable pública, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas y, así:

2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS: 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-Dépósitos en Instituciones Financieras.

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

4110-NO TRIBUTARIOS. Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación por las ventajas o beneficios que obtienen de éste. Los ingresos no tributarios comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones y concesiones.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las

empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

5423-OTRAS TRANSFERENCIAS: Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los registros contables dependen de cuál es la entidad que actúa como sujeto activo del derecho a los recursos, circunstancia que no está explícitamente definido en las normas mediante las cuales se crea la estampilla. En consecuencia, para los registros contables se deberá definir la titularidad del recurso, y aplicar la alternativa que corresponda, de las siguientes opciones:

Si el sujeto activo es el Distrito de Bogotá, la Secretaria de Hacienda Distrital debe reconocer el ingreso por este concepto mediante un débito en la subcuenta 140122-Estampillas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo en sus cuentas bancarias, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 140122-Estampillas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Para el traslado de los recursos a la Universidad Pedagógica Nacional registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2430-OTRAS TRANSFERENCIAS, la cual cancelará con el giro de los recursos a la Universidad.

Por su parte, la Universidad Pedagógica Nacional registrará el derecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con el recaudo de los

recursos en sus cuentas bancarias, por el giro que le efectúe el Distrito de Bogotá, registrara un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1413-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si el sujeto activo del derecho es la Universidad Pedagógica Nacional, la Secretaría Distrital de Hacienda encargada del recaudo del valor de las estampillas registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, pasivo que cancelará cuando se giren los recursos a la Universidad.

Por su parte, la Universidad Pedagógica Nacional, cuando la Secretaría de Hacienda Distrital de Hacienda le notifique el valor de los recursos causados que le corresponden, registrará en su contabilidad el derecho mediante un débito en la subcuenta 140122-Estampillas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Con ocasión del recaudo que efectúe la Secretaría de Hacienda Distrital de Hacienda, se reclasificará el importe respectivo, debitando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditará la subcuenta 140122-Estampillas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos de la Secretaría Distrital de Hacienda a la Universidad Pedagógica Nacional, se registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1470 OTROS DEUDORES.

CONCEPTO No. 20162000034711 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la “reserva de liquidez” de que trata el Decreto N° 1132 de 1994, que reglamenta el FOPEP

Doctor

OSCAR JAVIER MANRIQUE LADINO

Subdirector Administrativo y Financiero
Ministerio del Trabajo
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-007069-2, del 24 de octubre de 2016, mediante la cual consulta el tratamiento contable de las “Reservas de liquidez”, amparadas en el artículo 3º del Decreto N° 1132 de 1994, y que el Consorcio FOPEP cobra al Ministerio de Trabajo. Además, solicita que se indique si es necesario contar con los recursos de la reserva para el proceso.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto N° 1132 de 1994, por el cual se reglamenta el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional-FOPEP, define su naturaleza en los siguientes términos: “El Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º del citado decreto, determina entre otras funciones del fondo las siguientes:

“5.- Sustituir a los ministerios, departamentos administrativos y establecimientos públicos que tengan a su cargo el pago directo de pensiones legales, con aportes de la Nación. (...)”

7.- Llevar los registros contables y estadísticos necesarios, garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia pensional deba atender el Fondo. (...)

8.- Velar para que la Nación cumpla en forma oportuna con los aportes que le correspondan. (...)”

Respecto de los recursos del FOPEP, el artículo 3º del mismo Decreto establece que estarán constituidos, entre otros, por: “1.- Los aportes de la Nación, que en todo caso garantizarán una reserva de liquidez no inferior al valor correspondiente a un (1) mes de la nómina de pensiones.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable pública, el principio de contabilidad pública de “Devengo o Causación”, definido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que hace parte del

Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala que: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 128, 129 y 130 de las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales del PGCP precisan, entre otras, las siguientes condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública:

“128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos; 129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y, 130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el citado PGCP define los activos como: “...recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en los siguientes términos: “Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, se describe como:

“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que la “Reserva de liquidez” establecida en el artículo 3º del citado decreto, hace parte de los Aportes de la Nación y por lo tanto se reconocerá cuando se den las condiciones de reconocimiento, esto es, que las expectativas de aplicación y generación de los recursos sean ciertas y surjan los derechos, en aplicación del principio de contabilidad pública de “Devengo o causación” y las normas técnicas del régimen precedente.

Por lo anterior, el Ministerio del Trabajo registrará el derecho, cuando se efectúe el giro al FOPEP, mediante un débito en la subcuenta 142404-Encargo fiduciario-Fiducia de administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, en la contabilidad del FOPEP se registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000035531 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Provisión de deudores

Doctora
 LUISA FERNANDA JAVELA FIRIGUA
 Gestor contable
 E.S.E. Carmen Emilia Ospina
 Neiva -Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500065442, del 03 de octubre de 2016, mediante la cual solicita respuesta a las siguientes preguntas:

1. ¿Una empresa social del estado, que no es contribuyente del impuesto de renta y complementarios, debe aplicar el tratamiento tributario establecido en el Decreto 187 de 1975 para determinar el valor a provisionar de su cartera?
2. ¿Es posible realizar provisión de cartera para aquellos deudores que no hayan sido clasificados como de difícil cobro?
3. ¿Es viable utilizar análisis jurídicos que tratan sobre la probabilidad de recaudo de cartera que se encuentra en procesos de cobro jurídico para realizar la estimación de la provisión de cartera por el método individual?

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

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a los activos, incluidas en el Título II del Plan General de Contabilidad Pública, establecen los siguientes aspectos respecto a los Deudores:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad precedente, señala en la descripción de la subcuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO, lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y Cotizaciones, 1403-Rentas Parafiscales, 1406-Venta de Bienes, 1407-Prestación de Servicios, 1408- Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud, 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, 1415-Préstamos Concedidos y 1470-Otros Deudores” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

1. La estimación de la provisión de deudores depende de evaluaciones técnicas y aspectos legales relacionados con la deuda. Lo anterior, con el objetivo de determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, así como analizar los factores legales que originan el derecho. En ese sentido, la determinación de la provisión obedece más que a disposiciones tributarias, como las señaladas en el Decreto 187 de 1975, a criterios específicos de la entidad, según la información disponible (técnica o legal) sobre los derechos que estimen incobrables por su antigüedad o grado de incumplimiento.
2. En el entendido que los valores reclasificados de las cuentas deudoras principales a la subcuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO corresponden a deudas pendientes de recaudo por condiciones de antigüedad y morosidad, no resulta coherente estimar provisión de deudores por aquellos valores que no se encuentren clasificados dentro de dicha subcuenta. Lo anterior, puesto que los valores que no queden reclasificados corresponderán a los derechos sobre los cuales no existe incertidumbre sobre su recuperación.
3. Teniendo en cuenta que el método de provisión individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores; y que a su vez, para la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse se consideran la experiencia y las condiciones económicas existentes de la entidad, resulta viable que la entidad utilice los análisis sobre procesos de cobro jurídico para realizar la provisión de deudores por este método.

CONCEPTO No. 20162000035551 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Presentación de estados contables, clasificación en corriente y no corriente.

Doctor

JORGE ANDRÉS OLAVE CHAVES
Gerente (E.)
Hospital Psiquiátrico San Camilo
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-006574-2, del 4 de octubre de 2016, mediante la cual solicita concepto técnico sobre la estructuración y presentación de estados financieros básicos, para la clasificación de los deudores en porción corriente y no corriente en atención a que la Contraloría General de Santander observó la información financiera presentada a 31 de diciembre de 2015 por presentar como activo corriente la cartera con más de 360 días de vencida.

Sobre el particular, la entidad manifiesta que “La E.S.E. HOSPITAL PSIQUIATRICO SAN CAMILO A 31 de Diciembre de 2015, en el Balance general, clasifica en la cuenta contable: “Deudores por servicios de salud”, los deudores mayores a 360 días como activo corriente, estos, ¿Se deben clasificar en porción corriente o no corriente?, teniendo en cuenta que en cualquier momento de acuerdo (sic) a la gestión de cobro se estima recuperar estos recursos y ser convertidos en efectivo?”

Teniendo en cuenta lo anterior la ESE. HOSPITAL PSIQUIATRICO SAN CAMILO, en ningún momento financia las cuentas por cobrar a los deudores, se realizan las gestiones para que las EPS cancelen las facturas en el menor tiempo posible, pero por la situación actual del sistema de salud retrasan los pagos y la rotación de la cartera de cada cliente es diferente.”

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

CONSIDERACIONES

En relación con el Balance general la Norma Técnica relativa a los Estados, Informes y Reportes contables en los párrafos 367, 368 y 369 del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

“367. **Noción.** El Balance general es un estado contable básico que presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente.”

368. **Activo Corriente.** Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

369. **Activo no Corriente.** Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, en los numerales 8 y 9, señala:

“8. **ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS.** Se preparan de acuerdo con los criterios definidos en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.

Para su elaboración y los requisitos mínimos de su contenido se deben tener en cuenta las reglas que se relacionan a continuación, además de las normas técnicas.

9. BALANCE GENERAL

La estructura de los activos debe conservar el orden de liquidez a solvencia, y los pasivos su grado de exigibilidad; reflejando de esta forma los bienes, derechos, obligaciones y el patrimonio. Los saldos de activo y pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes, mostrándolos en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta.

Para la clasificación de los activos y pasivos en partidas corrientes y no corrientes es necesario atender lo definido en las normas técnicas relativas a los estados, reportes e informes contables, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

Activo corriente. Presenta la suma de los saldos de las cuentas de los grupos 11-EFFECTIVO, 13-RENTAS POR COBRAR y 15-INVENTARIOS, así como las partidas corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS ACTIVOS, que pueden ser convertidos en efectivo o realizarse en un período inferior a un año, contado a partir de la fecha del balance.

Activo no corriente. Corresponde a la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y 18-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES. Incluye las partidas no corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS

ACTIVOS, que se adquieren con la intención de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no se tiene la intención de comercializarlos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar, lo siguiente:

La Norma Técnica relativa a los Estados, Informes y Reportes contables y el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos disponen que los activos deben clasificarse en orden tal que su estructura corresponda en primer término a aquellos que son más rápidamente convertibles en efectivo, los cuales según lo señalan las normas anotadas se clasificarán como activos corrientes, cuando cumplan esta condición en un periodo inferior a un año contado a partir de la fecha del balance.

Ahora bien, si la entidad presenta saldos por deudores con vencimiento mayor a 360 días, deberá clasificar como corriente aquella porción respecto de la cual tiene la probabilidad que sea cancelada dentro del año siguiente a la fecha del balance, en caso contrario, clasificará el importe como no corriente.

CONCEPTO No. 20162000036051 DEL 16-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las inversiones realizadas para el desarrollo de proyectos para la atención integral a la primera infancia. Conformación de un patrimonio autónomo para la consecución de la sede de la entidad.

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-DAPRE

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-005494-2, del 10 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto relacionado con las siguientes situaciones:

1. El DAPRE suscribió convenios con el Fondo de Desarrollo Territorial-FINDETER y con el Fondo Nacional de Proyectos de Desarrollo-FONADE, dentro de la Estrategia de Atención Integral a la Primera Infancia a Nivel Nacional de Cero a Siempre.

Para desarrollar los proyectos el DAPRE entrega a FINDETER y al FONADE los recursos para contratar los estudios y diseños de los proyectos, la construcción de las obras y la interventoría. Al finalizar las obras, los bienes construidos se entregan a los municipios beneficiarios de los Centros de Desarrollo Infantil.

Sobre el particular la entidad pregunta: ¿En qué cuenta deben registrarse los costos asociados a estas construcciones (Estudios, diseños, obras, interventoría, etc.) durante el período de construcción y hasta su transferencia a los municipios?

Adicionalmente para algunos proyectos con los recursos asignados solo se elaboraron los estudios y diseños y éstos serán entregados a los municipios para que ellos realicen la construcción. ¿En qué cuenta debe contabilizarse esta operación?

2. De otra parte, la entidad suscribió el Convenio N° 251-13 con la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano, Virgilio Barco Vargas S.A.S.-EBV S.A.S., el cual tiene por objeto gestionar la sede administrativa para la Entidad en el proyecto “Ministerios” que adelanta la Empresa, mediante los mecanismos permitidos por el Decreto N° 4184 de 2011, Decreto reglamentario N° 727 de 2013 y las demás normas que los modifiquen, sustituyan o deroguen.

En desarrollo del Convenio se constituyó un contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos entre la EBV S.A.S y la Fiduciaria la Previsora con el objeto de administrar los recursos líquidos e inmuebles y la realización de pagos. Con estos recursos se hacen pagos de estudios y diseños, compra y venta de predios, gastos de expropiación de predios, compensaciones entre otros con el fin de construir la sede de acuerdo al proyecto.

Sobre la particular pregunta: ¿La entidad debe registrar estos pagos mensualmente con el informe de gestión del proyecto “Ministerios” o al final cuando se entregue la sede?

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

CONSIDERACIONES

1. Convenios interadministrativos

1.1. Convenio Findeter

El DAPRE suscribió el contrato interadministrativo 238-13 con la Financiera de Desarrollo Territorial-FINDETER, mediante el cual, “CLÁUSULA PRIMERA: Objeto: FINDETER se compromete con el DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA a prestar el servicio de asistencia técnica en el desarrollo de los proyectos para la Primera Infancia definidos por el Comité Ejecutivo del presente contrato, dentro del marco de estrategia de atención integral a la primera infancia a nivel nacional de Cero a Siempre ...

CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES. A) OBLIGACIONES DE FINDETER. FINDETER en desarrollo del presente contrato prestará el servicio de asistencia técnica para la contratación de las obras e interventorías correspondientes a proyectos previamente definidos por el Comité Ejecutivo. Las obligaciones que asume FINDETER en desarrollo del objeto del presente contrato, comprenden entre otras las siguientes: (...) 3.- Realizar la verificación de los lotes seleccionados por el ICBF y comunicados por la Alta Consejería de Programas Especiales del DAPRE, en los cuales se propone llevar a cabo los proyectos. 4. FINDETER se obliga a adelantar los procedimientos precontractuales, contractuales y post contractuales necesarios para contratar estudios y diseños de los proyectos, la construcción de las obras, así como su interventoría. (...).

B) OBLIGACIONES DEL DAPRE. En desarrollo del objeto de este contrato el DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA PRESIDENCIA contrae las siguientes obligaciones: 1. Transferir los recursos por el monto señalado en la cláusula cuarta del presente contrato a la cuenta que FINDETER indique, cuentas separadas. 2. Designar un supervisor para realizar el seguimiento y control del presente contrato. 3. Designar a los funcionarios para asistir y representar al DAPRE en el Comité Ejecutivo. 4. Acompañar a FINDETER a través del o los funcionarios que el DAPRE designe, en las etapas precontractual, contractual y postcontractual de cada proyecto para el correcto desarrollo del proceso, las personas designadas por el DAPRE tendrán voz pero no voto en las decisiones de FINDETER. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1.2. Convenio FONADE

De otra parte el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República suscribió el contrato interadministrativo 330- 202011 con el Fondo Financiera de Proyectos de Desarrollo-FONADE, el cual señala: “CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: FONADE se compromete con el DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA a ejecutar la

Gerencia Integral del Proyecto para la implementación de componentes de la estrategia De Cero a Siempre Atención Integral de la Primera Infancia a nivel nacional, departamental, distrital y municipal a cargo del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República,

CLÁUSULA SEGUNDA- ALCANCE DEL OBJETO: FONADE realizará la gerencia del proyecto mediante la construcción, adecuación, reparación y/o dotación de la infraestructura para la atención a la primera infancia que apoye la atención integral de los niños y niñas de la población vulnerable,

CLÁUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DE FONADE: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposiciones legales le corresponden, en ejercicio del objeto del presente Contrato FONADE se obliga a: 1) Recibir y ejecutar los recursos entregados por el DAPRE para ejercer la gerencia de cada uno de los proyectos y proporcionar la asesoría Jurídica, administrativa, financiera y asistencia técnica a que haya lugar para el adecuado desarrollo de los mismos, 2) Presentar para conocimiento del Comité Operativo un Plan Operativo donde se incorporen todas y cada una de las actividades a desarrollar en ejecución del presente Contrato el Plan Operativo será expuesto al Comité en su primera reunión 3) Tramitar oportunamente los desembolsos y realizar en tiempo los pagos de las obligaciones contraídas con terceros. 4) Gerenciar y ejecutar las actividades administrativas, técnicas, jurídicas y financieras necesarias para la ejecución del objeto del presente Contrato. 5) Adelantar bajo su exclusivo riesgo y responsabilidad los trámites contractuales a que haya lugar para ejecutar el objeto del Contrato. 6) Adelantar todos los trámites necesarios para adquirir y entregar los bienes y servicios objeto del presente Contrato y señalados en la propuesta, de acuerdo con las especificaciones técnicas establecidas por EL DAPRE. ... 15) 'Presentar al DAPRE los informes en las condiciones y con la periodicidad consagrada en la Clausula Novena del presente contrato.

CLAUSULA SÉPTIMA. FORMA DE PAGO: El valor total del contrato será pagado por EL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, de la siguiente manera: 1. Un pago anticipado correspondiente al 30% del valor total del contrato, una vez sea aprobada la garantía que lo ampara, 2. Un segundo pago correspondiente al 30% del valor total del contrato contra la suscripción por parte de FONADE del 50% de los contratos derivados requeridos para adelantar las actividades objeto del contrato que se definan en el Plan Operativo, 3. Un tercer pago correspondiente al 30% del valor total del contrato, contra la suscripción por parte de FONADE del remanente de contratos derivados requeridos para adelantar las actividades objeto del contrato que se definan en el Plan Operativo, (...).” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la normatividad contable pública, el Plan General de Contabilidad Pública en relación con las características cualitativas de la información contable en los párrafos 100, 102 y 104 señala:

“100. 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. (...)”

102. 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. (...)

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO como, “Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública...”

DINÁMICA

SE DEBITA CON: El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones...

SE ACREDITA CON: El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega...”

2. Convenio con la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano para la construcción de la sede de la entidad.

Al respecto, la CGN emitió el concepto CGN N° 20162000033161 de fecha 31-10-2016, dirigido al Doctor Uriel Ramírez Algecira, Contador del Ministerio de Justicia y del Derecho.

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar lo siguiente:

1. Convenios interadministrativos

1.1. Convenio con Findeter

Del objeto del contrato interadministrativo celebrado entre Findeter y el DAPRE, se puede inferir que la obligación de Findeter consiste en dar asistencia técnica para la contratación de las obras e interventorias de los proyectos señalados en el contrato y por su parte corresponde al DAPRE transferir los recursos necesarios para la ejecución del proyecto, designar un supervisor para realizar el seguimiento y control del contrato, designar los funcionarios que representan al DAPRE en el Comité ejecutivo, hacer acompañamiento a FINDETER en las etapas precontractual, contractual y postcontractual de cada proyecto, acciones que por la participación del DAPRE en las decisiones del proyecto permiten identificar operaciones por recursos entregados en administración, que deben reconocerse en la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuenta que disminuirá trasladando el acumulado de los costos a la cuenta 1615-Construcciones en curso, con base en los informes periódicos presentados por Findeter por las inversiones ejecutadas, en donde estarán incluidos los costos de los estudios y diseños de los proyectos, de la construcción de las obras y de la interventoría.

Al realizar la transferencia del proyecto al municipio, el DAPRE cancelará la cuenta de Construcciones en curso y como contrapartida la subcuenta 550706- Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL u otra subcuenta de las cuentas del GRUPO 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, que corresponda con la naturaleza del bien a entregar.

Ahora bien, respecto de los estudios y diseños elaborados con cargo a los recursos del contrato interadministrativo con Findeter y entregados al Municipio para que éste realice la obra, acreditará la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y debitará la subcuenta cuenta 1615-Construcciones en curso. Con la entrega de los estudios y diseños al Municipio, cancelará su saldo debitando la subcuenta 550706- Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL.

El anterior procedimiento está contemplado en los conceptos 2010-144612 de 20 de agosto de 2010 dirigido al Municipio de Funza y 20122000030611 de 29 de octubre de 2012 dirigido al Departamento de la Prosperidad Social, con excepción del registro para reconocer la entrega de los bienes a la entidad territorial, que se modifica con el registro señalado en el párrafo inmediatamente anterior.

1.2. Convenio con FONADE

Ahora bien, en relación con el concepto 20142000005261 de 20 de marzo de 2014, fue expedido en el contexto del convenio celebrado en los términos del modelo de Gerencia

integral, en el cual como se consigna en el mencionado concepto, “el contratista asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato, lo cual, es una de las particularidades que difiere del modelo que tipifica la entrega y recibo de recursos en administración.”

En consideración a los términos del contrato interadministrativo 330-202011, celebrado por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República con el Fondo Financiera de Proyectos de Desarrollo- FONADE, con el objeto, por parte de FONADE, de ejecutar la Gerencia Integral del Proyecto para la implementación de componentes de la estrategia De Cero a Siempre Atención Integral de la Primera Infancia a nivel nacional, departamental, distrital, municipal a cargo del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, esta entidad aplicará el procedimiento contable señalado en el concepto anotado, según el cual los pagos del proyecto tendrán un tratamiento de pagos anticipados que se registran debitando la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con los Informes mensuales de pagos o informes mensuales de ejecución, donde se reportan los pagos efectivos derivados de la ejecución del convenio por parte de FONADE y con el fin de que el DAPRE realice el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos en desarrollo del convenio, éste debe proceder a incorporar el avance de los proyectos, mediante un registro débito en los auxiliares que requiera y en la subcuenta que corresponda con la naturaleza de la transacción objeto de los pagos del informe, de la cuenta 1615- CONSTRUCCIONES EN CURSO ó de los códigos contables de las subcuentas, cuentas y grupos que correspondan de la clase 5 -GASTOS, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En los casos en que sea procedente se deberán hacer los reconocimientos de los pasivos originados por los descuentos y retenciones que se deriven de la ejecución de los proyectos del convenio.

Cuando se efectúe la entrega de las obras y bienes al beneficiario final, con la suscripción de las actas de entrega de las obras conjuntamente con FONADE y el recibo a satisfacción por la Entidad Territorial y/o el beneficiario final del proyecto, el DAPRE reconocerá la transacción mediante un débito a la subcuenta 550706- Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL u otra subcuenta de las cuentas del GRUPO 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, que corresponda con la naturaleza del bien y servicio a entregar y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES

EN CURSO. Por su parte, la entidad territorial reconocerá la infraestructura y las obras recibidas mediante un registro débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un registro crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

2. Convenio con la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano para la construcción de la sede de la entidad.

Al respecto, la CGN emitió el concepto CGN N° 20162000033161 de fecha 31-10-2016, dirigido al Doctor Uriel Ramírez Algecira, Contador del Ministerio de Justicia y del Derecho, del cual anexo copia, mediante el cual se señaló el procedimiento contable para el reconocimiento del convenio interadministrativo suscrito entre el Ministerio de Justicia y del Derecho y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, el cual es aplicable igualmente para el DAPRE.

CONCEPTO No. 20162000036811 DEL 18-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Traslado de los procesos de cobro coactivo de las multas impuestas en procesos judiciales por infracción al Estatuto Nacional de Estupefacientes – Artículo 20 del Decreto 272 de 2015.

Doctor
URIEL RAMÍREZ ALGECIRA
Contador
Ministerio de Justicia y del Derecho
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002772-2, del día 11 de abril de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“El Decreto 2897 del 11/08/2011 le asignó al Ministerio de Justicia y del Derecho los objetivos, la estructura orgánica y las funciones. En el artículo 11 numeral 5 del mencionado decreto, lo facultó para:

“Dirigir y coordinar las actividades relacionadas con el proceso de jurisdicción coactiva y efectuar el cobro a través de este proceso de las multas impuestas a favor de la Nación por parte de las autoridades competentes a quienes sean declarados responsables de infringir el Estatuto Nacional de Estupeficientes o hacer efectivo ante las autoridades judiciales competentes, los derechos de crédito que a su favor tiene y vigente.”

Adicionalmente, mediante el Decreto 3183 del 02 de septiembre de 2011 se ordenó la supresión y puesta en liquidación de la Dirección Nacional de Estupeficientes, entidad de carácter administrativo creada mediante el Decreto 494 del 27 de febrero de 1990, organizada como Unidad Administrativa Especial del orden nacional, adscrita al Ministerio de Justicia y del Derecho, con personería Jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, y patrimonio autónomo.

En atención al artículo 22 del Decreto 3183 del 02 de septiembre de 2011, el Ministerio de Justicia y del Derecho, recibió derechos y obligaciones de la extinta entidad, dentro de las cuales se encuentran las multas impuestas en el marco de la ley 30 de 1986.

Producto de este proceso en la contabilidad de la entidad tenemos unos saldos contables, particularmente en la Clase 1-Activo, cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS de la subcuenta 140102-Multas por valor \$4.39 Billones, lo cual representa más del 95% del activo de la entidad.

El decreto 0272 del 15/02/2015, por el cual se reglamenta la Ley 1743 de 2014 y los procedimientos necesarios para el recaudo y la ejecución de los recursos que integran el Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia, en su artículo 20, dispuso lo siguiente:

“Artículo 20. Procesos de cobro coactivo. Todos los procesos de cobro coactivo que estén siendo adelantados por el Ministerio de Justicia y del Derecho, y que versen, sobre multas impuestas en procesos judiciales con ocasión de la comisión de delitos por infracción al Estatuto Nacional de Estupeficientes, serán transferidos al consejo Superior de la Judicatura dentro de los dos (2) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente Decreto.”

La Entidad, en cabeza de la Oficina Asesora Jurídica en aras de dar cumplimiento a lo dispuesto en el decreto anterior, adelantó varias reuniones con el Consejo Superior de la Judicatura, entidad facultada para realizar dicha actividad, sin que a la fecha haya sido posible hacer efectivo lo consignado en el mencionado decreto.

Así las cosas, el Ministerio de Justicia y del Derecho, eleva la siguiente consulta a la Contaduría General de la Nación, en su calidad de órgano rector:

- Los saldos contables por concepto de multas de ley 30 de 1986, debemos seguir reflejándolos en nuestros estados financieros, hasta tanto la entidad designada los reciba a satisfacción.
- En el informe semestral de BDME, debemos reportar los terceros por concepto de multas ley 30 de 1986, que cumplan con lo estipulado en este informe.
- Que se puede hacer con los saldos contables, que figuran por este concepto en nuestros estados financieros, hasta tanto la entidad facultada para tal fin, los reciba”.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(...) 104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP. (...)

109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados. (...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...) 122. **Revelación.** Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los

resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, se hace necesario considerar la noción de activos y deudores contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública:

“141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. (...)

152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“6.1.1. Activos

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

El numeral 2.1. de la Norma de cuentas por cobrar del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

De cara al Régimen de Contabilidad Pública Precedente y en aras de garantizar que la información contable sea razonable, objetiva y material, cumpliendo con las características cualitativas de relevancia y confiabilidad de la información, en torno a reflejar la situación y actividades de las entidades de manera ajustada a la realidad, el Ministerio de Justicia y Derecho y el Consejo Superior de la Judicatura deben evaluar los siguientes procedimientos contables, según corresponda a la situación consultada:

A partir de lo establecido en el Artículo 20 del Decreto N° 272 de 2015, si el Ministerio de Justicia y Defensa debe transferir al Consejo Superior de la Judicatura únicamente la responsabilidad de adelantar los procesos de cobro coactivo sobre las multas impuestas en procesos judiciales con ocasión de la comisión de delitos por infracción al Estatuto Nacional de Estupefacientes, sin que esto conlleve a transferir la titularidad sobre los derechos de dicha cartera, será el Ministerio de Justicia y Derecho el responsable de presentar en su Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental el saldo contable de la cartera por concepto de multas de la Ley N° 30 de 1986. Entre tanto, el Consejo Superior de la Judicatura llevará el control en cuentas de orden.

Conforme al mismo Decreto señalado en líneas anteriores, si el Ministerio de Justicia y Defensa debe transferir al Consejo Superior de la Judicatura la titularidad sobre los derechos de las multas impuestas en procesos judiciales con ocasión de la comisión de delitos por infracción al Estatuto Nacional de Estupefacientes, además de la responsabilidad de adelantar los procesos de cobro coactivo sobre dicha cartera, las entidades deberán efectuar simultáneamente el traslado de los derechos de cobro, siendo el Consejo Superior de la Judicatura responsable de presentar en su Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental el saldo contable de la cartera por concepto de multas de la Ley 30 de 1986.

Ahora bien, dado que hasta la fecha las entidades han realizado acercamientos para efectuar la transferencia de los procesos de cobro coactivo sin que se haya llegado a un acuerdo, incumpliendo con lo dispuesto en el Decreto N° 272 de 2015, para garantizar el reconocimiento de las partidas en alguna de las dos entidades, de manera transitoria, corresponde al Ministerio de Justicia y Derecho seguir presentando las multas impuestas en procesos judiciales con ocasión de la comisión de delitos por infracción al Estatuto Nacional de Estupefacientes en su información contable. Es imperativo resolver en el menor tiempo posible esta situación irregular que afecta no solamente la información de las dos entidades, sino también el Balance General Consolidado de la Nación.

Para efecto del Reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado - BDME, será la entidad responsable de presentar en su información contable los saldos de la cartera por concepto de multas de la Ley 30 de 1986, de conformidad con lo establecido en el párrafo inmediatamente anterior, la encargada de realizar el reporte de la información correspondiente a los deudores que hayan incumplido el pago por concepto de multas impuestas en procesos judiciales por infracción al Estatuto Nacional de Estupefacientes a la CGN, siempre que cumplan con los requisitos dispuestos a la regulación relativa al Boletín de Deudores Morosos del Estado – BDME.

A la luz del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la entidad que prepare, presente y reporte los saldos de la cartera por concepto de multas de la Ley 30 de 1986 al 31 de diciembre de 2016, deberá evaluar al 1 de enero de 2017 si posee el control sobre los derechos, de los cuales se espera generen beneficios económicos futuros, además de contar con una medición fiable, teniendo en cuenta que la titularidad legal no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. En caso tal de cumplir con los criterios de reconocimiento de los activos, la entidad aplicará lo dispuesto en el Instructivo N° 002 de 2015 y los criterios de reconocimiento, medición y revelación de la Norma de cuentas por cobrar del nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20162000037541 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento ejecución de recursos entregados en administración por el Ministerio de Agricultura a Finagro para desarrollar proyectos propios del Ministerio.

Doctora

HILDA GIOVANNA RODRÍGUEZ GUERRERO

Coordinador Grupo de Contabilidad

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural-MADR

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016-550-005776-2, del 24 de agosto de 2016, mediante la cual solicita la unificación de los conceptos aquí relacionados y que corresponden a recursos que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural entrega en administración a diferentes entidades como Finagro y Banco Agrario en desarrollo de convenios de cooperación.

Manifiesta que al respecto, el Ministerio ha elevado consultas ante la CGN sobre las cuales se han emitido los siguientes conceptos:

20122000001951 del 08-02-2012

20122000021451 del 26-07-2012

20142000001541 del 11-02-2014

20142000023281 del 17-09-2014

20142000023451 del 18-09-2014

20142000029371 del 08-10-2014

20142000035611 del 24-12-2014

En consideración a que las comunicaciones relacionadas contenían diversos temas y la solicitud no especificaba la materia objeto de consulta, el día 28 de octubre del presente año en reunión celebrada con funcionarios del Ministerio, en la sede de la CGN, se examinaron de manera individual, concluyendo que la entidad requiere precisar el procedimiento para incorporar a su contabilidad la información que Finagro entrega periódicamente en desarrollo de la ejecución de los recursos.

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los Negocios fiduciarios en los que la entidad contable participa como fideicomitente, en el numeral 1. Encargos Fiduciarios, señala: “El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, por parte de las entidades contables públicas.

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de Causación o Devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 2° de la Resolución N° 598 del 10 de diciembre de 2014 de la CGN, señaló: “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.”

CONCLUSIONES

Definido que el tema objeto de consulta por parte del Ministerio de Agricultura era aclarar el objeto y utilidad de la información contable homologada que les entrega Finagro, correspondiente a los encargos fiduciarios administrados por este organismo, se deben tener en cuenta los siguientes parámetros:

- 1) El Ministerio debe efectuar la actualización de su contabilidad con base en los informes de ejecución de los recursos, que le entregue Finagro. La periodicidad no debe exceder de un mes.
- 2) Finagro debe llevar la contabilidad de cada encargo fiduciario, de acuerdo con lo pactado contractualmente. Si ello no corresponde al marco normativo que aplica el Ministerio, corresponderá a este llevar a cabo la homologación de la información, para efectos de su incorporación, aplicando los criterios del Marco conceptual y Normas Técnicas, así como las descripciones del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN.
- 3) Si el Ministerio efectúa la actualización de su contabilidad con base en los informes de ejecución que le remite Finagro, los estados contables de los encargos fiduciarios generados por Finagro se convierten en una información de respaldo a la contabilidad del Ministerio.
- 4) Los estados contables generados, adicionalmente servirán a los efectos de seguimiento y control administrativo, así como un instrumento para el ejercicio del control fiscal, en todos

los asuntos relacionados con la ejecución de los recursos administrados, respecto de los cuales no siempre será posible auscultar y documentar con suficiencia desde la contabilidad del Ministerio.

Como consecuencia de lo anterior, se mantienen los pronunciamientos expresados en los conceptos 20122000001951 del 08-02-2012, 20122000021451 del 26-07-2012, 20142000001541 del 11-02-2014, 20142000023281 del 17-09-2014, 20142000023451 del 18-09-2014, 20142000029371 del 08-10-2014 y 20142000035611 del 24-12-2014, por cuanto en ellos se guarda coherencia conceptual y con las consultas que dieron origen a su expedición, no fue puesto en contexto el temas resuelto en el presente pronunciamiento.

CONCEPTO No. 20162000038351 DEL 06-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de derechos por transferencias y ajuste por reconocer derechos inexistentes.

Doctora
DIANA CATALINA VILLARREAL OROZCO
Contador
Personería Municipal de Dosquebradas
Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007281-2, del 25 de octubre de 2016, en la cual manifiesta que en la vigencia 2011, la Alcaldía Municipal de Dosquebradas dejó de transferir la suma de \$94.330.321, argumentando no cumplió las metas de recaudo pactadas para dicho año, a 31 de Diciembre de 2011, la personería Municipal contabilizó una cuenta por cobrar por dicho valor y para no presentar saldos negativos, ha venido realizando una amortización mensual de \$2.000.000 contra el capital de la entidad, por lo cual consulta el tratamiento contable de esta cuenta por cobrar irrecuperable, si puede seguir realizando las amortizaciones mensuales, o debería

hacer la amortización por el valor total, a sabiendas que va a generar un valor negativo del capital.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad del del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución 354 de 2007, establece:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA (...)”

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

9.1.1.3. Deudores

152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. ... y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias... (...)

- **Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental**

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa

obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.”
(Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos dicho Régimen, define:

“1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los derechos adquiridos soportados en los respectivos actos administrativos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

3128 PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr),...

SE DEBITA CON:

- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable.
- El valor de las unidades extraídas de los recursos naturales no renovables cuando la explotación es llevada a cabo por un tercero.

SE ACREDITA CON:

- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal.
- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en cumplimiento de la característica cualitativa de la información contable pública de la razonabilidad, se concluye:

Las transferencias se deben reconocer a partir del derecho cierto, soportadas en los respectivos actos administrativos y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o de estimaciones, por tanto, el derecho por transferencias es un derecho inexistente.

Ante el reconocimiento de un derecho que no tenía lugar por no haber configurado las condiciones para considerarlo como cierto, la Entidad debe corregir tanto este error cometido en varios períodos anteriores, como la disminución progresiva, igualmente indebida, del supuesto derecho, contra el patrimonio.

Como consecuencia de lo anterior, debe proceder a ajustar las amortizaciones indebidas, con un crédito en la subcuenta 312807-Amortización de otros activos, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), y un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Posteriormente debe descargar el saldo del derecho por las transferencias erróneamente reconocidas, contra la subcuenta respectiva de la cuenta 4815-AJUSTES DE PERÍODOS ANTERIORES.

Complementariamente debe revelar esta situación en notas a los estados contables.

CONCEPTO No. 20162000038401 DEL 06-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros Ingresos ordinarios Propiedades, planta y equipo Gastos generales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contrato de arrendamiento en donde el pago se recibe en especie

Doctor

FELIPE LARRARTE

Contador

Ministerio de Educación Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-007404-2 del 8 de noviembre de 2016, mediante la cual consulta el procedimiento contable a aplicar para reconocer el pago en especie del canon de arrendamiento de las instalaciones de la cafetería del Ministerio.

De acuerdo con la adición al contrato de arrendamiento N°1217 de 2015, el arrendatario se compromete a entregar en pago por el canon de arrendamiento los siguientes productos:

1. 40 desayunos o meriendas mensuales
2. Mobiliario para adecuar la terraza a la atención de los comensales
3. Señalización

El Ministerio determinó que el canon de arrendamiento en especie que debe cancelar el arrendatario será por el siguiente valor:

1. Un primer pago correspondiente al periodo comprendido del 20 de agosto al 31 de agosto de 2016 por un valor de QUINIENTOS NOVENTA MIL NOVECIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS

M/CTE (\$590.975), de acuerdo al anexo técnico, los cuales deben realizarse en los primeros cinco (5) días de cada mes.

2. Cuatro pagos mensuales para la vigencia 2016, cada uno por un valor de UN MILLON SEISCIENTOS ONCE MIL SETECIENTOS CINCUENTA PESOS M/CTE (\$1.611.750) de acuerdo al anexo técnico, los cuales deben realizarse en los primeros cinco (5) días de cada mes.

3. Ocho pagos mensuales para la vigencia 2017, cada uno por un valor de UN MILLON SEISCIENTOS ONCE MIL SETECIENTOS CINCUENTA PESOS M/CTE (\$1.611.750) más el incremento del IPC correspondiente al año 2017, previo oficio informativo por parte del supervisor del contrato y los cuales deben realizarse en los primeros cinco (5) días de cada mes, de acuerdo al anexo técnico.

En caso que no se haya cubierto la totalidad del canon de arrendamiento en especie y exista un remanente, el arrendatario realizará el pago del valor restante a la Dirección del Tesoro Nacional.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las características cualitativas de la información contable pública buscan que la información presente en forma razonable la realidad económica de la entidad, por lo que es pertinente referirnos a la Razonabilidad, según la cual, “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los activos los define como: “recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública, obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos (...)” (Subrayado fuera de texto)

Como elemento de los activos, los Deudores “representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal... Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido..”

Además, al referir a los Ingresos la correspondiente Norma Técnica señala: “Los ingresos son los flujos de entradas 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 de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, la entidad debe reconocer la totalidad de sus operaciones de manera que permitan la presentación razonable de la realidad financiera, por lo que de acuerdo con las condiciones pactadas para el pago del canon de arrendamiento, la entidad reconocerá el ingreso, por el valor previsto en el contrato, cuando surja el derecho generado en virtud de las condiciones pactadas mediante un débito a la subcuenta 147006-Arrendamientos de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 480817-Arrendamientos de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Como el pago se recibe en especie, cuando se trate de los desayunos o meriendas a los funcionarios de la entidad, en primer término debe reconocerse el gasto, por el valor determinado en el servicio recibido, debitando la subcuenta 511149-Servicio de aseo, cafetería, restaurante y lavandería de la cuenta 5111-GENERALES o 521147- Servicio de aseo, cafetería, restaurante y lavandería de la cuenta 5211-GENERALES, según se trate de gastos de administración o de operación, acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-CUENTAS POR PAGAR, rubro que será cancelado acreditando la subcuenta 147006-Arrendamientos de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Cuando el pago del canon del arrendamiento se efectúe con mobiliario para adecuar la terraza a la atención de los comensales, los bienes recibidos se incorporarán a la contabilidad, debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 147006-Arrendamientos de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Ahora bien, en el caso de la señalización, por estar previsto que se colocará en las instalaciones de la entidad, deberá evaluarse si amerita clasificarla como Propiedades, planta y equipo caso en el cual aplicará el procedimiento señalado en el párrafo anterior, o si es viable su clasificación en gastos, para lo cual debitará la subcuenta 511133-Seguridad industrial de la cuenta 5111-GENERALES.

Por otra parte, cuando se presentan pagos en efectivo en donde el arrendatario consigna directamente en las cuentas de la DNTCP, debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 147006-Arrendamientos de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES

Cabe señalar, que la entidad controlará que los bienes y servicios recibidos atiendan a las condiciones de modo y valor pactadas en el contrato.

CONCEPTO No. 20162000038601 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Inventarios Ingresos Costo de ventas
	SUBTEMAS	Registros contables por la venta de suero antiofídico y su respectivo empaque.

Doctora
NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS
Contadora
Instituto Nacional de Salud-INS
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500073782, del día 4 de noviembre de 2016, en la que formula la siguiente consulta con el objetivo de sustentar respuesta a la observación de la Contraloría General de la República:

Manifiesta que la entidad produce y comercializa suero antiofídico polivalente, el cual requiere de una cadena de frío para mantener sus calidades desde el momento de la producción hasta su utilización. Por lo tanto, con ocasión de la venta este producto se entrega al cliente empacado en nevera de icopor y en la factura de venta se incluye tanto el precio del suero como el de la nevera, los cuales en la resolución de precios se encuentran en ítem separados. Al contabilizar el ingreso, el valor del suero se registra en la subcuenta la 421060-Medicamentos de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS y el valor de la nevera en la subcuenta 481008-Recuperaciones.

La Contraloría General de la República dentro de los hallazgos a los estados financieros del 2015, observó que el valor de las facturas por venta del suero no coincide con los registros

contables, toda vez que la nevara debería tomarse como un mayor valor del precio de venta del suero ya que sin la misma no podría comercializarse este medicamento.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 271, 277 y 281 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establecen:

“271. Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

277. Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas.

281. Los otros ingresos comprenden flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluye también los ingresos por partidas de carácter extraordinario.”

Por su parte, el catálogo de cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, describe las siguientes cuentas, así

“1406-VENTA DE BIENES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la venta de bienes en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

4210-BIENES COMERCIALIZADOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, en desarrollo de su actividad de comercialización

6205-BIENES PRODUCIDOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la transformación, explotación, cultivo o construcción, de bienes vendidos durante el período,

y que tienen relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

6210-BIENES COMERCIALIZADOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos incurridos en la adquisición y manejo de bienes vendidos que no requieren ser sometidos a ningún proceso productivo en la entidad contable pública que los comercializa.

6210-BIENES COMERCIALIZADOS: DESCRIPCIÓN Representa el valor de los costos en que se incurre para la adquisición de bienes vendidos durante el periodo contable.

1505-BIENES PRODUCIDOS:

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.

1510 –MERCANCIAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación se indican los registros contables que la entidad debe realizar por el tema consultado:

Con la venta del suero conjuntamente con las neveras, debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la subcuenta 140606-Bienes comercializados de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, con crédito a la subcuenta 421060-Medicamentos por el valor de venta correspondiente al suero, y por el importe correspondiente al empaque, en la subcuenta 421090-Otras ventas de bienes comercializados, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS

Alternamente debe registrar la disminución del inventario y el costo de ventas, por concepto del suero antiofídico y del empaque, mediante un débito en la subcuenta 620513 Medicamentos, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS y la subcuenta 621090 Otras ventas

de bienes comercializados de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS respectivamente, con crédito en la subcuenta 150517- Medicamentos de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, por el importe correspondiente al suero, y a la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el valor correspondiente al empaque, toda vez que las neveras quedan asociadas indefectiblemente a la transacción principal.

No es viable que el valor del empaque se contabilice como recuperaciones por cuanto el mismo se está comercializando conjuntamente con el medicamento.

CONCEPTO No. 20162000039331 DEL 15-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Deudores Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Procedimiento para el registro de recursos del Sistema General de Regalías y operaciones recíprocas que se generan entre las entidades que suscriben los convenios.

Doctor

JUAN CAMILO GÓMEZ JIMÉNEZ
Gerente Administrativo y Financiero
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500078232 del 01 de diciembre de 2016, donde consulta el reconocimiento contable de los recursos que la Corporación Ruta N Medellín administra y que provienen del Sistema General de Regalías (SGR), teniendo en cuenta que se presentan diferencias en las operaciones recíprocas entre esta Corporación y las demás entidades públicas que participan en la ejecución de los proyectos de investigación.

Señala que la Corporación Ruta N Medellín fue asignada por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD Eje Cafetero) como entidad ejecutora de recursos del Fondo de Ciencia, tecnología e innovación del Departamento de Antioquía. Para que la OCAD

asignara los recursos se presentaron proyectos que involucran la participación en la formulación de grupos de investigación que hacen parte de entidades del sector público y privado de la región.

En los siguientes términos resolvemos su consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 8.2 Registros contables en la entidad territorial y en Cormagdalena, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Recursos del Sistema General de Regalías, establece que “Cuando el giro de las asignaciones se realiza directamente a la entidad ejecutora del proyecto, se registra por la entidad territorial o por Cormagdalena, debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

Por su parte, el numeral 9. Ejecución de los proyectos de Inversión, de este mismo procedimiento, señala que: “Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías, a través de los Fondos, y del 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Rio Grande de la Magdalena, incluidos, los del Canal del Dique, la entidad territorial o Cormagdalena deben reconocer el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar.”

Lo anterior, de acuerdo con la información de la ejecución de los proyectos de inversión suministrada por la entidad que designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión. Si la ejecución y financiación de un proyecto involucra a más de una entidad territorial, para el reconocimiento de los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados en cada una de ellas, se debe aplicar lo dispuesto en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, contenido en el capítulo XVIII del Libro II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Para tal efecto, se debe garantizar el flujo de información completa y oportuna por parte del ejecutor del proyecto a las entidades territoriales.”

Respecto de las Operaciones Recíprocas, el numeral 16, indica: “Los gastos y obligaciones por transferencias del Sistema General de Regalías a las entidades territoriales, bien sea por asignaciones directas o por la ejecución de los recursos de los Fondos, constituyen operaciones recíprocas con los ingresos y derechos reconocidos por las entidades territoriales, según corresponda. Los recursos del Sistema General de Regalías entregados en

administración al Tesoro Nacional, constituyen una operación recíproca entre el derecho del Sistema General de Regalías y la obligación del Tesoro Nacional.”

Así mismo, la CGN ha expedido varios conceptos señalando el procedimiento contable para los recursos provenientes del SGR, entre los cuales se encuentra el No. 0152000045481 DEL 14-12-15, dirigido a Doctor HECTOR FABIO CORRALES MONTES, Secretario de Despacho del Despacho de la Secretaría de hacienda de Gobernación de Risaralda, el cual en las conclusiones señaló:

“(…) 2. Registro Contable de las Entidades Territoriales y en las entidades ejecutoras.

Para las Entidades Territoriales y sus respectivos Fondos, en su calidad de beneficiarios, deben reconocer derecho y el ingreso por las transferencias por regalías, así como la aplicación de los recursos en virtud de la ejecución de proyectos de inversión, en consecuencia el Departamento en su calidad de entidad territorial beneficiaria de los recursos, para el reconocimiento del derecho, registrará un débito a la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Ahora, teniendo en cuenta que los recursos fueron girados por el SGR a la Corporación Autónoma Regional de Risaralda- CARDER, quien actúa como ejecutora de los mismos, el Departamento de Risaralda, debe registrar un débito en la subcuenta 142402 -En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, la CARDER, en su calidad de ejecutor de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301 - En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y

SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

El departamento de Risaralda por su parte, en la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de 'la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que su titularidad es del ejecutor, el Departamento procederá a retirarlos de su contabilidad, mediante un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

El ente ejecutor, es decir la CARDER debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

3) Operaciones recíprocas:

Así las cosas, surgen operaciones recíprocas por los siguientes registros:

Por el reconocimiento contable de las transferencias por regalías, enunciadas en los numerales 1 y 2.

- Saldos de las subcuentas 541301-Asignaciones directas, registrada por el SGR, con la subcuenta 441301-Asignaciones directas, utilizada por la entidad territorial.
- Saldos de las subcuentas 240316- Sistema General de Regalías, registrada por el SGR, con la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, registrada por la entidad territorial.
- Por el manejo de recursos de regalías entregados en administración por parte de la Entidad Territorial y las entidades públicas designadas como ejecutoras de esos recursos, por los derechos reconocidos en la Entidad Territorial en la cuenta 142402- En administración, y las obligaciones reconocidas por la entidad ejecutora en la cuenta 245301-En administración."

CONCLUSIÓN

De las consideraciones y la información suministrada por la entidad en la consulta, se concluye que los recursos recibidos del Sistema General de Regalías para proyectos de ciencia y tecnología, como entidad ejecutora asignada por el OCAD, se reconocen en la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Gobernación debita la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, el reconocimiento de los convenios para el desarrollo de las actividades de investigación y desarrollo de los proyectos, en la entidad ejecutora-Ruta N Medellín, corresponde a la disminución de los recursos recibidos en administración y con la información suministrada la Gobernación incorpora los activos o gastos a la par que disminuye los recursos entregados en administración.

Por lo tanto, las operaciones recíprocas por el manejo de recursos de regalías entregados en administración por parte de la Entidad Territorial y las entidades públicas designadas como ejecutoras de esos recursos, por los derechos reconocidos en la Entidad Territorial en la cuenta 142402- En administración, y las obligaciones reconocidas por la entidad ejecutora en la cuenta 245301-En administración

Por su parte, las entidades públicas con las cuales Ruta N Medellín han firmado los convenios, registrarán los ingresos que identifiquen los servicios de las actividades y la operación recíproca es con la Gobernación, propietaria de los recursos, a quien le corresponde incorporar los activos o gastos, por la legalización de los dineros entregados en administración.

Para mayor ilustración, se anexa el concepto No. 0152000045481 enunciado en las consideraciones, por ser aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20162000039691 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Registro del pago de arrendamiento recibido en especie

Doctora

DORA EMILIA PERICO GÓMEZ

Profesional Subdirección Financiera

Ministerio de Educación Nacional (MEN)

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500074302, del 9 de noviembre de 2016, en la cual consulta el registro contable del pago de arrendamiento de la cafetería del Ministerio de Educación Nacional, que antes se consignaba en las cuentas de la Dirección Nacional de Crédito Público y del Tesoro Nacional y, ahora, se hace en especie (desayunos y muebles) como estrategia orientada a mejorar y beneficiar principalmente la calidad de vida laboral de los funcionarios.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en los principios de contabilidad determina:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, las Normas técnicas de contabilidad pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, indican:

“9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros. (...)

9.1.2.4 Obligaciones laborales y de seguridad social integral

227. Noción. Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral. (...)

9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. 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. (...)

- Gastos

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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en el principio de Devengo o Causación, el canon de arrendamiento se registra como un derecho por cobrar y un ingreso, y los estímulos que buscan “mejorar y beneficiar principalmente la calidad de vida laboral de sus funcionarios...” representados en desayunos, se registran como un gasto y los representados en bienes, como Propiedades, planta y equipo utilizando como contrapartida el pasivo correspondiente.

En ese orden de ideas, el Ministerio de Educación Nacional registrará el derecho a cobrar el canon de arrendamiento, debitando la subcuenta 147006-Arrendamientos de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480817-Arrendamientos de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Igualmente, cuando se registre la causación de los gastos relacionados con la adquisición de alimentos destinados al mejoramiento y beneficio de calidad de vida laboral de sus funcionarios se debitará la subcuenta 510130-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES. Por su parte, los bienes muebles que se reciban en pago, se registrarán debitando la subcuenta y

cuenta que corresponda del grupo 16-Propiedades, planta y equipo, y acreditando la subcuenta 240101- Bienes y servicios de la cuenta 2401-CUENTAS POR PAGAR. Una vez recibidos los bienes, se procede a cancelar la cuenta por cobrar y la cuenta por pagar antes mencionadas.

CONCEPTO No. 20162000040281 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de deudores por inexistencia del derecho de cobro

Doctora
 DELIANA MARIA VERTEL MORANTE
 Contabilidad
 Autoridad Nacional de Televisión
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500074602 el día 10 de noviembre del 2016, en la cual expone que la ANTV recibió de la extinta Comisión Nacional de Televisión (CNTV) unos valores por cobrar. Estos valores se registraron con un débito en las subcuentas de la cuenta 1401-DEUDORES y con un crédito en una subcuenta de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL; los soportes fueron en su momento liquidaciones facturadas en la extinta CNTV.

La consultante aclara vía telefónica el día 05 de diciembre del presente año, que algunas de esas cuentas por cobrar fueron pagadas antes de que se recibieran, así que actualmente no existen; por lo tanto, desea saber el tratamiento contable que se le debe dar a las mismas.

Al respecto me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

- La Resolución N° 357 de 2008, la cual indica el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, indica al respecto de las políticas contables que:

“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. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

- Según lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la información contable pública debe cumplir:

“103. **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.”

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (...)

107. **RELEVANCIA.** La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. ... En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad. (...)

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 ...”

- Además, el mencionado Régimen determina para los deudores que:

“152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”

- A su vez, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública Precedente describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL como:

“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados. (...)

SE DEBITA CON: (...)

3- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Es responsabilidad de la Agencia Nacional de Televisión (ANTV) garantizar que las cifras y demás datos contenidos en sus estados contables cumplan con las características cualitativas de la información contable pública. Cuando los datos contenidos en los estados contables no representen obligaciones, bienes o derechos ciertos de la entidad contable pública, se deben observar sus propios manuales, procedimientos, funciones y políticas contables de la entidad, así como las normas que le sean aplicables al respectivo caso, para efectos de documentar las decisiones relacionadas con la depuración contable pública.

En ese sentido, si existen saldos en los deudores adquiridos de la extinta CNTV que no son cobrables dado que ya habían sido recaudados por esta última Entidad, la ANTV debe registrar un crédito por los valores determinados como inexistentes en la subcuenta respectiva de la cuenta 1401-DEUDORES, y un débito en la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 2016200000391 del 13-01-2016
 20162000004871 del 03-03-2016
 20162000006781 del 10-03-2016
 20162000011961 del 26-04-2016
 20162000012531 del 03-05-2016
 20162000017361 del 27-06-2016
 20162000017391 del 27-06-2016
 20162000017981 del 06-07-2016
 20162000018161 del 07-07-2016
 20162000018231 del 07-07-2016
 20162000031261 del 13-10-2016
 20162000035851 del 16-11-2016
 20162000040131 del 21-12-2016

1.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20162000013301 DEL 13-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Inventarios Patrimonio
	SUBTEMA	Procedimiento contable para retirar del inventario, bienes incautados que no fueron declarados a favor de la Nación

Doctor
 PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
 Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
 Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500025832, de fecha 4 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

“Una de las dependencias de esta entidad nos ha formulado la siguiente pregunta:

“Cómo no se pudo hacer efectivo el decomiso del equipo de perforación PEXIN 09, y el mismo contablemente aparece registrado en el inventario de mercancía aprehendida, decomisada y abandonada a favor de la DIAN, cuál sería el mecanismo legal y contable para proceder con su egreso, a fin de que el inventario de mercancías ADA se ajuste a la realidad?”.

Por considerar que carecemos de competencia para pronunciarnos sobre el particular, y que el tema contable para las entidades del Estado está en cabeza de la Contaduría General de la Nación, de conformidad con el artículo 354 superior, la Ley 298 de 1996 y sus Decretos Reglamentarios, me permito remitir los antecedentes de la consulta para lo de su competencia.”

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la inquietud objeto de la consulta, es de tener en cuenta el artículo 354 de la Constitución Política que establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 87 de 1993, en relación con las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

Artículo 4º: “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. (...)”

Artículo 6º: “El establecimiento y desarrollo del Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno también será responsabilidad de los jefes de

cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, mediante 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, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2° de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe 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.”

Ahora bien, el numeral 3 del anexo a la Resolución antes citada, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.1 y 3.2, señala:

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:

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
- 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.
- 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.
- 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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto)

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.

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. (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en la descripción y dinámica de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, señala:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes aprehendidos o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta 813010- Activos Netos registra el valor del patrimonio de las empresas incautadas.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890513-Bienes Aprehendidos o Incautados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados.

SE ACREDITA CON:

- La devolución de los bienes y derechos.
- La declaración de los bienes y derechos a favor de la Nación.
- La venta, destrucción, pérdida o dación en pago de los bienes y derechos.
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo estipulado en el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre el procedimiento legal que debe seguir la entidad en el caso consultado.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, el procedimiento contable indica que en la primera etapa de una incautación se efectúa un registro en las cuentas de orden, como un derecho contingente, toda vez que no está definida la situación del bien. En la segunda etapa, una vez declarado el bien en favor de la Nación, procede el reconocimiento del activo respectivo, lo cual implica que además de la incautación real de los bienes, existe el pronunciamiento que formaliza la titularidad de los bienes en cabeza de la Nación.

Bajo este contexto, no es procedente reconocer un bien decomisado en los inventarios sin que haya sido declarado a favor de la Nación.

En consecuencia, si se efectuó un registro improcedente y el bien finalmente no fue declarado a favor de la Nación, en aplicación de las normas de control interno contable contenidas en la Resolución 357 de 2008, debe procederse a su retiro de la cuenta del activo donde se haya reconocido el elemento respectivo, afectando el patrimonio incorporado, si el reconocimiento del bien fue en el mismo periodo contable, o el capital fiscal, si el reconocimiento del bien se presentó en un periodo contable anterior.

A efectos de evitar la incorporación indebida de activos en el balance de la entidad, es preciso definir una política y determinar el procedimiento a aplicar, en consonancia con el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20162000021551 DEL 12-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega de vehículos a la Policía Nacional. Tratamiento contable de los terrenos y edificaciones que conforman un único inmueble.

Doctora
SANDRA ISABEL URREGO CRISTANCHO
Contadora
Alcaldía de Aguazul (Casanare)
Aguazul (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037792, del 20 de mayo de 2016, donde consulta lo siguiente:

1. Si los vehículos adquiridos por el Municipio a través del Fondo de Seguridad, con destino a la Policía Nacional, deben ingresarse al sistema de información contable en la cuenta Propiedades, planta y equipo; si es posible que dentro de las cláusulas del contrato se establezca que la tarjeta de propiedad del vehículo deba emitirse a nombre de la Policía Nacional; tipo de documento con el que se debe formalizar la entrega y si la entrega puede hacerse a título de donación.

2. Cuál debe ser el valor por el que deben reconocerse en la contabilidad los bienes adquiridos por el Municipio a través del Fondo de Seguridad, con destino a la Policía Nacional.

3. Adicionalmente, consulta si es necesario registrar separadamente el terreno y la edificación.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, 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;

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

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;” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en 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 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;” (Subrayado fuera del texto)

Consecuente con la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación – CGN expidió la Resolución 193 del 5 de mayo de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, el cual se anexa a esta Resolución. Este procedimiento, en el numeral 3.2, prescribe:

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

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

3.2.1 Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos

necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones. (...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones (...)

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

Ahora bien, los párrafos 132, 141, 155 y 162, del Plan General de Contabilidad Pública precedente, señalan:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (...)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)

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). (Subrayados fuera de texto)

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el Título II Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 25 del Capítulo III Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala lo siguiente:

“25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN (...)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP define que la cuenta 1605-TERRENOS, así: “Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el mismo CGC del PGCP establece que la cuenta 1640-EDIFICACIONES:

“Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En relación con los bienes adquiridos por el Municipio con la intención de entregarlos a la Policía Nacional a título gratuito

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación CGN.

Por lo señalado anteriormente, excede las competencias funcionales del Contador General de la Nación emitir un concepto respecto del (i) tipo de documento mediante el cual se deben entregar vehículos a la Policía Nacional, (ii) señalar la entidad que en tal caso debe tener la titularidad sobre los mismos, (iii) definir si los bienes se pueden entregar o no a título de donación o (iv) indicar los requisitos de carácter legal o administrativo que deben atenderse en desarrollo de ese tipo de transacciones; asuntos que de conformidad con la regulación superior son competencia de cada entidad pública.

Ahora bien, la adquisición de bienes por parte del Municipio, a través del Fondo de Seguridad, con la intención de entregarlos de inmediato a la Policía Nacional, debe reconocerse por el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación y, en el sistema de información contable, se registrarán mediante un débito en la subcuenta 151036-Equipo de transporte de la Cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la cuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo adquirido.

El reconocimiento como Inventarios procede en razón a que los bienes se adquieren con el propósito de entregarlos a título gratuito; en tanto que no deben registrarse como Propiedades, planta y equipo por cuanto se trata de la adquisición de bienes que no serán

utilizados en la producción y comercialización de bienes, en la prestación de servicios o para la administración del Municipio y, tampoco se destinarán a generar ingresos producto de su arrendamiento.

Con la entrega de los vehículos se debitará la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5211-GENERALES y se acreditará la subcuenta 151036-Equipo de transporte de la Cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

2. Registro por separado terrenos y edificaciones

Los terrenos deben registrarse contablemente en forma separada de las edificaciones construidas sobre estos.

CONCEPTO No. 20162000038921 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Inventarios Bienes históricos y culturales Bienes de arte y cultura
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los libros de la Red Distrital de Bibliotecas Públicas

Doctora
MARÍA CLAUDIA LÓPEZ SORZANO
Secretaria Despacho
Secretaría de Cultura, Recreación y Deporte
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500073312, del 02 de noviembre de 2016, mediante la cual solicita aclaración sobre el tratamiento contable de los libros que componen las colecciones de la Red Distrital de Bibliotecas Públicas, considerando que según el artículo 17 de la Ley 1379 de 2010 “para todos los efectos contables, presupuestales y financieros, los fondos documentales y bibliográficos tienen la calidad de bienes de consumo o fungibles y como tal serán clasificados en los inventarios y contabilidad del Estado”.

Si se concluye que la reglamentación citada no corresponde a lo expresado en la normatividad contable, la entidad adicionalmente solicita se le exprese cuál es el sustento legal de lo anterior y cómo debería proceder para dar cumplimiento a lo señalado en la Ley 1379 de 2010.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991 crea el cargo del Contador General de la Nación, y al respecto señala:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

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

Con la Ley 298 de 1996 se crea la CGN como unidad administrativa especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia. En su artículo 4, dicha Ley precisa las funciones de la CGN, siendo una de ellas la de “determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, con el Decreto 143 de 2004, se modifica la estructura de la CGN y se reiteran las funciones establecidas en el artículo 4 de la Ley 298 de 1996. En relación a este tema, son varias las sentencias que tratan sobre las competencias de la CGN en materia de la regulación contable, entre las cuales se resaltan las siguientes: C-487 de 1997, C-1190 de 2000, C-452 de 2003 y C-557 de 2009. En el caso de la sentencia C-487 de 1997, la Corte Constitucional señaló:

“Se advierte claramente en el texto del artículo 354 de la Constitución, que la institución rectora y máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son respectivamente la Contaduría y el Contador General de la Nación, siendo sus subordinadas, en esa materia, todas las entidades públicas; a ella le corresponde, dice la citada norma superior, “determinar las normas contables que deben regir el país, conforme a la ley” ...” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, establecen las nociones de activo y gasto en los siguientes términos:

“... Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general (...)

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...” (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la noción de bienes históricos y culturales, las Normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, señalan lo siguiente:

“9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales...”

Por su parte, la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente se describe en los siguientes términos: ““Representa el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros

y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca..." (Subrayado fuera del texto).

En relación a este tipo de bienes, las Normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, establecen que estos se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

CONCLUSIONES

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

1. La máxima autoridad en materia de regulación contable para el sector público es la CGN. En ese sentido, la entidad deberá atender la normatividad emitida por dicho organismo para el reconocimiento, medición y revelación de sus hechos económicos.
2. En lo referente a los libros que componen las colecciones de la Red Distrital de Bibliotecas Públicas, la entidad deberá identificar si dichos bienes cumplen con la noción de activo o si por el contrario, deben ser reconocidos como gastos del período. En caso de que los libros correspondan a activos, la entidad deberá reconocerlos como bienes históricos y culturales si existe un acto jurídico que los declare como tales; de no ser así, se reconocerán como bienes de arte y cultura según el tratamiento contable definido en el Plan General de Contabilidad de Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que deba llevar la entidad. Cuando los libros se reconozcan como gastos se podrá llevar el detalle de los elementos que han sido adquiridos en cuentas de orden de control.

CONCEPTO No. 20162000039341 DEL 15-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Otros activos Gastos de operación

SUBTEMAS	Registro de donaciones recibidas por la DIAN, para ser distribuidas a la comunidad en cumplimiento de los programas sociales
-----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 OMAIRA OTERO SANTOS
 Contador
 Municipio de San Gil

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007346-2, del 3 de noviembre de 2016, en la cual consulta el procedimiento contable a realizar por donaciones recibidas de la Dian de diferentes elementos para ser distribuidos a la comunidad en cumplimiento de los programas sociales.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos (...)”

- 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.

9.1.1.8 Otros activos (...)

189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

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... (...)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución 354 de 2007, define las siguientes cuentas

“1510 MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento. (...)

SE DEBITA CON:

- El valor de los bienes adquiridos para su comercialización, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos.

1910-CARGOS DIFERIDOS

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. ...

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. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos. (...)

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.

52-DE OPERACIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. ”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El Municipio de San Gil, con ocasión de las donaciones recibidas por la DIAN, para ser distribuidas a la comunidad en cumplimiento de los programas sociales, debe reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, para aquellos bienes recibidos que ostenten las características de elementos para el consumo posterior por parte de la Entidad, o en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Ahora bien, si los bienes recibidos no implican la incorporación de un activo a título de Propiedades, planta y equipo o de inventarios, o la acumulación de elementos para consumo posterior, se debe reconocer el gasto por el consumo inmediato de tales elementos, registrando un débito en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 52-DE OPERACIÓN y un crédito en la subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO No. 20162000040181 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inventarios Cuentas por pagar Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Castigo del inventario por unidades contabilizadas no recibidas. Reconocimiento de la cuenta por pagar por producto pendiente de entregar al cliente. Reconocimiento del ingreso por mayor valor del costo que asumirá funcionarios de la entidad. Potestad del Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable de la Gobernación de Nariño sobre los asuntos en consulta.

Doctor

EDUARDO MARCILLO BENAVIDES

Contador General

Departamento de Nariño

Pasto -Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007616-2, del día 18 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“1. ¿Cuál es el Procedimiento que la Administración Departamental debe realizar para proceder a retirar el producto ingresado al sistema del inventario el cual el Departamento no recibió físicamente afectando el balance?

2. ¿Qué procedimiento se debe seguir para crear una cuenta por pagar por cuanto el Departamento está debiendo el Producto, teniendo en cuenta que el cliente LICOSUR ya canceló la totalidad del producto?

3. ¿Se debe someter a consideración del Comité de Sostenibilidad contable de la Gobernación de Nariño para tomar la decisión del retiro del producto del inventario que no se recibió?

4. ¿Se puede crear una cuenta por pagar como anticipo recibido del valor del producto de la venta que aún no ha sido entregado sometiéndolo a consideración del comité de Sostenibilidad contable?, teniendo en cuenta que este problema viene desde el año 2014 y 2015. (...)

5. El producto comprado en este año para cumplir con la venta del año 2015, generó un incremento en el costo, el cual lo asumirá el personal responsable de la supervisión del contrato en su momento. ¿Qué manejo se debe dar a este ingreso?”.

CONSIDERACIONES

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

El Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008, establece:

“2.1. Etapas y actividades del proceso contable.

Las etapas y actividades del proceso contable son:

2.1.1. Reconocimiento. De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. (...)

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. (...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público. (...)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable.

A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable:

(...) 11. Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables". (Subrayado fuera del texto)

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

"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. (...)

9.1.2.7 Otros pasivos

236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante. (...)

9.1.4.1 Ingresos

(...) 265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo". (Subrayado fuera del texto)

La Resolución Nº 979 del 18 de julio de 2012 "(...) mediante la cual se conforma el Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable de la Gobernación de Nariño y se adicionan reglas para su funcionamiento", establece:

"ARTÍCULO SEGUNDO.– Son funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable:

1. Asesorar a los responsables de las áreas de gestión en los procesos de registro, análisis y reporte de la información financiera y contable de la entidad.

2. Asesorar a los responsables de cada área en la formulación de políticas y estrategias para implementar y desarrollar el modelo estándar de procedimientos para la sostenibilidad del Sistema contable Público de la entidad.
3. Recomendar y velar por la aplicación de políticas, directrices, procedimientos, controles e indicadores que permitan la sostenibilidad del proceso contable.
4. Revisar, analizar y recomendar la depuración de valores contables que afecten la situación patrimonial de la entidad y que correspondan a activos y pasivos sobre los cuales se desconozca su origen o procedencia, o que carezca de documentos soporte idóneo o representen mínimas cuantías.
5. Adoptar su propio reglamento.
6. Las demás que le sean asignadas". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Los procedimientos para la implementación y evaluación del control interno contable vigente indican que, el reconocimiento de un hecho económico se realiza de acuerdo a su realidad y por el impacto que este genere a la entidad. Asimismo, insta a que las entidades públicas adelanten una revisión física de la existencia del inventario con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, de tal manera que se garantice razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible. En consecuencia, las unidades de Aguardiente Nariño compradas a la Industria Licorera de Caldas debieron ingresar al inventario en la medida en que iban siendo recibidas y no respecto a la guía de pedido del producto, para que así el inventario reflejara el producto real disponible para la venta.

En ese sentido, la entidad deberá proceder a realizar un conteo físico del inventario existente a fecha de cierre de período en curso, con el fin de identificar las diferencias reales y realizar los castigos pertinentes en el inventario, y así retirar las unidades de Aguardiente Nariño ingresadas y no recibidas. Los ajustes y/o reclasificaciones que se realicen, como resultado de dicha inspección física, deberán ir acompañados de sus respectivos soportes y/o documentos que respalden la operación.

2. Un ingreso por venta de bienes se reconoce una vez se haya transferido su titularidad y se le asocia el costo correspondiente durante el periodo contable en el que se haya realizado. Ahora bien, como la entidad comprometió para la venta unidades en el año 2014, efectuó el respectivo registro del ingreso y costo, e incumplió con la entrega, deberá identificar el valor adeudado al cliente LICOSUR S.A.S. y proceder a realizar el ajuste y/o reclasificación de las cuentas afectadas en su momento. Por ser un hecho económico del año 2014, la entidad

reconocerá un gasto por ajuste de ejercicios anteriores contra una cuenta por pagar a LICOSUR S.A.S.

3. El Comité Técnico de Sostenibilidad del Sistema Contable de la Gobernación de Nariño, constituido por la misma gobernación en uso de sus facultades constitucionales y legales, entre otras, tiene como función revisar, analizar y recomendar la depuración de valores contables que afecten la situación patrimonial de la entidad y que corresponda a activos y pasivos sobre los cuales se desconozca su origen o procedencia, o que carezca de documentos soporte idóneos o representen mínimas cuantías. En ese sentido, está dentro de su competencia aprobar o no la decisión de retirar el producto que no se recibió del inventario, y corresponde a la Administración Departamental acogerse a sus procedimientos internos sobre toma de decisiones.

4. Si la entidad aún no ha liquidado el contrato y precisa que entregará al cliente las unidades faltantes, podrán reconocer una cuenta por pagar por concepto de ingreso recibido por anticipado, dado que corresponde a un pasivo susceptible de convertirse en ingreso una vez se realice la entrega del producto a LICOSUR S.A.S.

5. El reconocimiento de un ingreso se realiza en cumplimiento del principio de devengo, es decir en el momento que surja la obligación y/o derecho. Por consiguiente, el mayor valor del costo asociado a la venta del producto faltante en existencias que asumirá el personal responsable de la supervisión del contrato, será reconocido como un ingreso para la Gobernación una vez se tenga el acto administrativo que así lo acredite.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20162000038601 del 09-12-2016

1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20162000000361 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros Activos Gastos de administración Gastos de operación

	Costo de venta de servicios Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMA	Clasificación de bienes Reconocimiento de aire acondicionado y de plantas eléctricas. Utilización del término depuración contable

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRÍGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana
Neiva Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005608-2 en la cual manifiesta:

“1. Devolutivo y consumo

Comedidamente me permito solicitar asesoría, debido a que la universidad Surcolombiana está en proceso de actualización de los procedimientos y normatividad interna de almacén, en lo concerniente a devolutivo y consumo, donde la Universidad para poder tener menos cargas (sic) administrativa y agilizar procesos internos, ha querido llevar algunos productos que en la actualidad están llevando como devolutivos sean tomados como consumo.

Las dudas radican respecto al valor de adquisición o incorporación que se debe tener en cuenta para poder llevar un bien devolutivo a consumo, ya sea que este adquirido por la institución o se adquiriera en el futuro, lo antepuesto genera algunos interrogantes debido a que en el Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo III “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad planta y equipo” en el numeral N° 17 “Bienes de medio 0.5 salario mínimo mensual vigente “ da entender que solo (Sic) los bienes que su precio de adquisición sean igual o inferior a 0.5 SLMLV, se puede llevar directamente al gasto y tratarlo como consumo. La pregunta es ¿se puede tratar como gasto bienes que su precio de adquisición sea mayor a 0.5 SLMLV? ¿Si la anterior respuesta es sí, hasta que monto máximo? Y que características debe tener el bien.

Igualmente la Universidad Surcolombiana está evaluando el tratamiento que se tiene con los aires acondicionados y plantas eléctricas que tiene instalado en zonas comunes de la institución, como son en las aulas de clase, facultades, programas y oficinas administrativas

de la institución, donde las dificultades se presentan con la asignación de responsables de dichos elementos.

Por tratar de equipos que quedan asignado a un aula ubicada en una de las edificaciones de la institución, la consulta que se genera es ¿se puede tomar estos equipos como aires acondicionados y plantas eléctricas como un mayor valor del activo “edificación”?

2. Saneamiento Contable

La ley 1739 del 23 de diciembre del 2014, en su artículo 59 ordeno a todas las entidades públicas a realizar, entre el año 2015 y 2018, una depuración de su contabilidad, dicho artículo fue modificado por la ley 1753 de 2015 (Plan de Desarrollo 2014-2018) en su artículo 261 donde el nuevo texto es el siguiente “La Unidad Administrativa Especial — Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adelantará, en un plazo máximo de cuatro (4) años contados a partir de la vigencia de la presente ley, las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad.

Como se da entender en el texto anterior solo la DIAN podría realizar saneamiento contable, donde las dudas surgen debido a que la institución en la actualidad realiza depuración de las cuentas por contables que tiene a cargo a la fecha, así como lo bienes muebles e inmuebles que tiene la institución.

La universidad Surcolombiana con posterioridad a la ley 1753 de 2015 creo (Sic) mediante resolución No 130 del 22 de mayo de 2015 la adopción del modelo estándar de procedimientos para la sostenibilidad del sistema contable y crea el comité técnico de sostenibilidad de la información contable con aras de reflejar razonablemente la información financiera económica y patrimonial de la Institución.

Debido a lo anterior la oficina de contabilidad ha realizado una ficha técnica, donde especifica todo lo relacionado al ajuste que se debe realizar en las cuentas contables, anexando y explicando todo lo que se realizó en las auditorias, por ende la pregunta surge debido a que dicha ficha técnica o resolución, si se puede abordar el nombre de “sostenibilidad contable” o de lo contrario si se puede llamar saneamiento contable desde la perspectiva como un concepto general.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

- Bienes devolutivos y de consumo

CLASIFICACIÓN DE BIENES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“

(...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

(...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación

En tal sentido el Instructivo N° 001 del 29 de enero de 2015 expide Instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2015, así:

“(...) las entidades contables públicas podrán afectar la depreciación de activos adquiridos durante este periodo por su valor total, sin considerar su vida útil, cuando el valor de adquisición sea igual o inferior a un millón cuatrocientos trece mil novecientos cincuenta pesos (\$1.413.950, 00) moneda corriente, equivalentes a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT).

(...) las entidades contables públicas podrán registrar las Propiedades, Planta y Equipo que sean adquiridas por un valor igual o inferior a trescientos veintidós mil ciento setenta y cinco pesos (\$322.175,00) moneda corriente, afectando directamente el gasto” (Subrayado fuera de texto)

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

107. **RELEVANCIA.** La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

(...)

109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

(...)

9. Normas Técnicas de Contabilidad Pública

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(...)

- Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los

destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

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. El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron.

1- Gastos

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.

2- Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción. (Subrayados fuera de texto)

El Código Civil en sus artículos 656, 657 y 558, establece:

“ARTICULO 656. INMUEBLES. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Las casas y veredas se llaman predios o fundos.

ARTICULO 657. INMUEBLES POR ADHESION. Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro.

ARTICULO 658. INMUEBLES POR DESTINACION. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo, de que puedan separarse sin detrimento. (...), con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.” (Subrayados fuera de texto)

RECONOCIMIENTO DE AIRE ACONDICIONADO PLANTAS ELECTRICAS

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

1. ADICIONES Y MEJORAS.

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO.

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1640-EDIFICACIONES

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES

Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las plantas, ductos y túneles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1650 REDES, LÍNEAS Y CABLES

Representa el valor de las redes, líneas y cables de propiedad de la entidad contable pública, adquiridas a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...).

(Subrayado fuera de texto)

(...)

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de adquisición, instalación y otras erogaciones necesarias para poner en servicio las redes, líneas y cables.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables que se incorporen, una vez surtidos los correspondientes trámites de legalización.
- 3- El valor de las mejoras o adiciones.
- 4- El costo trasladado de otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las redes, líneas y cables enajenados o trasladados a cualquier título.
- 2- El valor de las redes, líneas y cables retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción u otras causas.

3- El valor de las redes, líneas y cables en mantenimiento

2. SANEAMIENTO CONTABLE

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, 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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

(...)

3.13. Actualización permanente y continuada.

Los responsables directos de la identificación, clasificación y registro de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que realizan las entidades contables públicas deben tener la formación necesaria que contribuya a dimensionar el sistema de contabilidad pública, de tal manera que les permita la debida identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, análisis, interpretación y comunicación de la información.

En este sentido, las entidades contables públicas deben emplear mecanismos de actualización que sean efectivos, para garantizar el cumplimiento de las normas técnicas y los procedimientos de contabilidad que expida la Contaduría General de la Nación. Para estos efectos, la página web www.contaduria.gov.co es una herramienta informativa que fue creada

por este organismo regulador como un medio para difundir todos los desarrollos, avances y demás disposiciones relacionados con la contabilidad pública.

Los funcionarios de las entidades deben estar informados acerca de los procesos de capacitación permanente que desarrolla la Contaduría General de la Nación, en virtud del plan anual de capacitación, con el objetivo de participar activamente en los eventos que se realizan.

Los responsables directos del procesamiento de la información contable en las entidades tienen el deber de solicitar conceptos técnico contables a la Contaduría General de la Nación cuando no se tenga claridad respecto de la aplicación de normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

En los términos del Decreto 3730 de 2003, las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, podrán solicitar apoyo en la organización, diseño, desarrollo y mantenimiento del sistema de información contable, financiera y presupuestal, al Contador General del departamento del cual forman parte, así como orientación sobre el debido cumplimiento de las normas expedidas por el Contador General de la Nación.

En general, las entidades contables públicas deben incorporar a sus procedimientos internos, en lo pertinente, los expedidos por la Contaduría General de la Nación” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en particular de las características cualitativas de la información financiera de la relevancia y la materialidad, se concluye:

1. BIENES DEVOLUTIVOS Y DE CONSUMO

CLASIFICACIÓN DE BIENES:

En relación con la clasificación de los bienes, atendiendo la estructura del Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, hay bienes que implican la incorporación de un activo y se reconocen como propiedades, planta y equipo, hay bienes que se consumen con su uso, y debe tenerse en cuenta el tiempo estimado para su consumo, y la materialidad de los mismos, independientemente de su cuantía o valor. En consecuencia, si el consumo es de muy corto plazo, se registran directamente como costo o como gasto según corresponda, en tanto que para tiempo de consumo mayor, su reconocimiento debe hacerse a título de Cargos Diferidos, máxime si se excede el período contable y se pueden esperar beneficios económicos futuros, para posteriormente amortizarlos durante el período en que efectivamente se consuman en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad. Para estos efectos, la entidad

debe definir las políticas y prácticas contables que permitan establecer los criterios de tiempo para el registro en uno u otro sentido.

Por tanto, la Universidad dejará explícitamente documentado mediante el diseño de una política, los criterios que utilizará para el reconocimiento de sus bienes, como activo, como gasto o como cargos diferidos, todo ello en concordancia con las normas técnicas de activos y teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera de la relevancia y la materialidad, y que sólo podrá afectar directamente el gasto respecto a los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente y que para el año 2015 es de trescientos veintidós mil ciento setenta y cinco pesos (\$322.175,00) moneda corriente.

RECONOCIMIENTO DE AIRE ACONDICIONADO Y DE PLANTAS ELÉCTRICAS.

Respecto al tratamiento del aire acondicionado y de las plantas eléctricas, y a la posibilidad de reconocerlas como un mayor valor del activo, la entidad debe determinar si las erogaciones, corresponden a un mayor valor del bien, gasto, o cargo diferido, o si deben controlarse en la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES y 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES, atendiendo los siguientes criterios:

Si el aire acondicionado y las plantas eléctricas pueden desarticularse sin ningún detrimento y si los mismos tienen un período o más de vida útil, deben ser reconocidas contablemente en las respectivas subcuentas, de las cuentas 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES y 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES

Si el aire acondicionado y las plantas eléctricas pierde su posibilidad de uso en caso de retiro, deben ser reconocidas como gasto en la subcuenta 511114-MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111-GENERALES o 521112 MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES sin embargo, la entidad puede considerar la posibilidad de registrar la erogación subcuenta 191001- MATERIALES Y SUMINISTROS, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y efectuar la amortización durante los años que esperan recibir los beneficios.

Si se realizan erogaciones para recuperar el aire acondicionado las plantas eléctricas y conservar su capacidad normal de producción y utilización, las erogaciones en las cuales incurre la entidad con este fin, se deben reconocer como un gasto en las subcuentas 511115 y 521113-Mantenimiento, de las cuentas 5111 y 5211-GENERALES, según corresponda a actividades de dirección, planeación o apoyo logístico en el primer caso, o a actividades misionales en el segundo caso,

Las erogaciones que pueden relacionarse como adiciones y mejoras, incluyendo las que por adhesión o destinación, correspondan a la definición que el Código Civil otorga a los inmuebles y que son utilizadas en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, deben registrarse como un mayor valor del bien, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

2. SANEAMIENTO CONTABLE

Mediante la Circular Externa 064 de 2006 expedida por la Contaduría General de la Nación, se culminó el saneamiento contable ordenado en la Ley 716 de 2001 y se inició el Proceso Permanente de Depuración Contable, esta Circular fue derogada por medio la Resolución 354 de 2007.

En consecuencia, actualmente debe aplicarse los criterios definidos en la Resolución 357 de 2008 que incorpora 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, según apliquen a las situaciones particulares.

CONCEPTO No. 20162000000591 DEL 14-01-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Gastos de operación Otros gastos Costos de venta y operación Costos de producción
	SUBTEMA	Reconocimiento de la depreciación y amortización en Propiedades, Planta y Equipo en la prestación de servicios de ciencia y tecnología

Doctor
JUAN CAMILO GÓMEZ JIMÉNEZ
Gerente Administrativo y Financiero
Corporación Ruta N Medellín

ANTECEDENTES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

423

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005371-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de contar con la claridad suficiente para el registro y manejo contable de las depreciaciones y amortizaciones de la Corporación Ruta N y que éstas estén acorde al Régimen de la Contabilidad Pública, le solicito amablemente pueda orientarnos en las situaciones que a continuación detallo.

La Corporación Ruta N es una entidad de gobierno general perteneciente al sector descentralizado, identificada con el número #923272549; fue creada en 2009 para canalizar todos sus recursos, promoviendo el desarrollo de la ciencia, la tecnología e innovación en Medellín. Los recursos obtenidos provienen de los aportes de sus asociados (Municipio de Medellín, Empresas Públicas de Medellín, UNE, EPM Telecomunicaciones S.A.) y de la venta a título de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, tal como consta en el Certificado de Existencia y Representación de entidades sin ánimo de lucro.

Los recursos obtenidos en la presente vigencia provienen en un 88% de los aportes del Municipio de Medellín; con estos recursos, la Corporación ejecuta proyectos para promover el desarrollo de la ciencia, la tecnología e innovación en Medellín y se prestan servicios a título gratuito o a precios de no mercado, registrando todas sus actividades en las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, 7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA.

El 12% restante de los recursos obtenidos durante 2015, corresponde a los ingresos obtenidos a título de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles a precios de mercado; con estos ingresos la Corporación Ruta N sostiene su operación administrativa y registra en cuentas de gasto SUS operaciones relacionadas con este objeto.

Con la anterior descripción y de manera atenta, solicito su valiosa colaboración conceptuando sobre los siguientes asuntos de orden contable:

1. “Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”.

En este caso, ¿Esta definición podría aplicarse para la prestación de servicios de ciencia, tecnología e innovación?

2. De acuerdo a lo citado en el capítulo III, del Manual de procedimientos contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el numeral 16:

16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

“Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804- Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DA) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686- AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)”.

“Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 32 7004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)’

“Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686- AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)”.

(...)

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que la Corporación Ruta N presta servicios, tanto a título gratuito o a precios de no mercado, como a precio de mercado, ¿Cómo debería ser el registro contable de las depreciaciones y amortizaciones, considerando el Régimen de Contabilidad Pública y la naturaleza de la Corporación Ruta N?

Actualmente en la Corporación, el registro contable de las depreciaciones y amortizaciones se maneja en la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). Si el reconocimiento contable manejado por la Corporación no es el indicado bajo el régimen de contabilidad pública, ¿Cómo debemos proceder con los registros de periodos anteriores? (...)”

CONSIDERACIONES

- RESPECTO A LA APLICACIÓN DE SERVICIOS INDIVIDUALIZABLES PARA LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE CIENCIA TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN:

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los gastos, costos de venta y operación y costos de producción, señala:

“9.1.4.2 Gastos

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.

(...)

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

(...)

9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción.

293. El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados. Los costos de operación se reconocen por el costo histórico.

(...)

“9.1.4.4 Costos de producción

295. **Noción.** Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

297. Los servicios colectivos que presta el gobierno a la comunidad como la administración pública, la defensa, la seguridad y la justicia, serán objeto de asignación de costos en la medida que la entidad contable pública disponga de capacidad para implementar sistemas de costos. No obstante, los registros originados afectarán las cuentas de gastos.

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, incorpora y define las siguientes clases, grupos y cuentas, así:

5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR

“Representa el valor de los costos y gastos incurridos por la entidad contable pública que no pueden identificarse directamente con un centro de costo productivo o administrativo, para lo cual debe adelantarse un proceso de distribución. Este proceso debe efectuarse como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero.”

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 2425-Acreedores.” (Subrayado fuera de texto)

6-COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN

“En esta denominación se incluyen los grupos que representan las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por

la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos operativos constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el costo de los servicios vendidos, durante el período contable.” (Subrayado fuera de texto).

6390-OTROS SERVICIOS

“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación de servicios que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 79-Otros Servicios.”

7-COSTOS DE PRODUCCIÓN

“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. También incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

79-OTROS SERVICIOS

“En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas en la prestación de servicios que no se encuentran contenidos en los grupos de cuentas anteriormente señalados.” (Subrayado fuera de texto)

7906-SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA

“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios de investigación científica y tecnológica.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, 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, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

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, así como la correspondiente asignación de Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (Subrayado fuera de texto).

RESPECTO A LA PREGUNTA 2 QUE TRATA DEL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO:

El párrafo 16 del capítulo III del Manual de Procedimientos de Régimen de Contabilidad Pública, señala:

16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la

cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEP RECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Para el caso de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)". (Subrayado fuera de texto).

RESPECTO A LA PREGUNTAS 3 “Si el reconocimiento contable manejado por la Corporación no es el indicado bajo el régimen de contabilidad pública. “Cómo debemos proceder con los registros de periodos anteriores”

QUE TRATA DE LOS REGISTROS CONTABLES DE LAS DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, así:

“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de gastos de períodos contables anteriores.

2- El valor de los ajustes por menores valores causados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ajustes por mayores valores causados

2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable. (...)"

CONCLUSIONES

Respecto a la 1 pregunta que se refiere a la “aplicación de servicios individualizables para la prestación del servicio de ciencia tecnología e innovación.”

No es posible para la Contaduría General de la Nación predeterminar en forma genérica si los servicios de ciencia tecnología e innovación prestados por Ruta N, pueden ser considerados como servicios individualizables o no, toda vez que al examinar las diferentes actividades, se observa que dependiendo de la forma y alcance con que ellas se desarrollen, es viable que alguna puedan tener la posibilidad de individualizarse y otras no. En consecuencia, la entidad deberá efectuar un estudio riguroso para determinar las políticas sobre la tipología de sus servicios y poder asignar el tratamiento contable, acorde con los siguientes parámetros:

Si las erogaciones están relacionadas con la prestación de servicios cuyo suministro o utilización por parte de los beneficiarios excluye de la posibilidad de que el servicio pueda beneficiar a otros potenciales usuarios, debe considerarse como un servicio individualizable. Por el contrario, si los servicios prestados por la corporación pueden beneficiar indeterminadamente a más de un beneficiario, estos servicios no son individualizables.

Las erogaciones, incluidas las depreciaciones y amortizaciones de los bienes asociados a servicios individualizables, se deberán reconocer como costos de producción, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado.

Las erogaciones y los cargos de los servicios individualizables que no puedan asignarse inicialmente en forma directa a un centro de costo productivo o administrativo, se registran provisionalmente en la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, y se distribuyen a los respectivos centros de costo o al gasto respectivo, como mínimo al finalizar el mes, momento en el cual el saldo de la cuenta debe ser igual a cero.

Para el caso de la prestación de servicios, deberá considerarse que la producción de los mismos y su intercambio se dan en forma simultánea, por tanto, una vez se acumulen los costos de producción se trasladarán de forma inmediata al costo de ventas, en la medida que

el precio de venta sea económicamente significativo en términos de recuperación de los costos o del valor de mercado; de lo contrario, los costos de producción se trasladarán al gasto en la proporción de los servicios suministrados gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

Las depreciaciones y amortizaciones de los bienes vinculados a la prestación de servicios no individualizables, se reconocen con cargo al patrimonio; en tanto que lo relacionado con las actividades de dirección planeación y apoyo logístico de la entidad, deben reconocerse como un gasto.

2. Respecto a la 2 pregunta que se refiere “cómo debería ser el registro contable de las depreciaciones y amortizaciones, considerando el Régimen de Contabilidad Pública y la naturaleza de la Corporación Ruta N”

Si las erogaciones pueden asociarse directamente con la producción de bienes y/o la prestación de los servicios individualizables, la depreciación y amortización se registran debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

En el caso de las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables, se registran debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

Respecto a la 3 pregunta “Si el reconocimiento contable manejado por la Corporación no es el indicado bajo el régimen de contabilidad pública. “Cómo debemos proceder con los registros de periodos anteriores”

Respecto a los periodos anteriores y con relación a los importes en donde la entidad registró indebidamente en las subcuentas de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en lugar de afectar el patrimonio, deberá proceder a realizar un ajuste mediante un débito en la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En relación a las erogaciones que debieron ser reconocidos como el Costo de producción, teniendo en cuenta que al final del ejercicio debió afectarse la cuenta 5905 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS y como la entidad afectó la 5330 DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO no se deberá hacer ningún ajuste, pero se debe revelar este hecho en la Notas a los Estados Contables.

Por lo anteriormente expuesto, se concluye que es indispensable que la entidad defina una política de costeo que permita clasificar las diversas situaciones y efectuar los reconocimientos en debida forma, de acuerdo con los criterios anteriormente expresados.

CONCEPTO No. 20162000001841 DEL 02-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipos Gastos administrativos Gastos operativos
	SUBTEMA	Criterios para la aplicación de tablas de referencia para la actualización de bienes. Clasificación de gastos administrativos y operativos

Doctora
LUZ MERY DUARTE GÓMEZ
Jefe Sección de Contabilidad
Cámara de Representantes
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500000242 mediante la cual consulta:

“(…) Con el fin de precisar los criterios para el reconocimiento y revelación de los sucesos o eventos relacionados con los avalúos para efectos contables, y la clasificación de los gastos administrativos y operativos, como actividades de aseguramiento del proceso contable para el cierre de la vigencia 2015, y así mismo, contar con los soportes idóneos que respalden los registros en los Estados Financieros, de manera respetuosa me permito solicitar concepto sobre las siguientes situaciones:

1. La Cámara de Representantes, en el proceso de actualización para efectos contables de la Propiedad Planta y Equipo, en específico los vehículos, tiene proyectado utilizar las tablas de FASECOLDA o Ministerio de Transporte, para tenerlos como soporte del respectivo avalúo y la determinación de la valorización o desvalorización de estos activos, para lo cual requerimos respetuosamente, que su despacho nos precise si dicho procedimiento está ajustado a las normas y doctrina contable, y por tanto tener valides(sic) para soportar el avalúo de los citados bienes.

2. Al analizar la estructura organizacional y por procesos de la Cámara de Representantes, encontramos que las actividades misionales están concentradas en los Representantes a la Cámara y las respectivas Unidades de Trabajo Legislativo UTL, y las de apoyo en toda la parte administrativa de la Cámara; razones por las cuales requerimos respetuosamente concepto de su despacho en relación a este caso en particular, para determinar que gastos se llevarían al grupo 51 y qué gastos al grupo 52, ya que somos una Entidad de Gobierno General?(sic).”

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

CONSIDERACIONES

Relativas a la actualización de bienes:

Los párrafos 165 y 166 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos señalan:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. (Subrayado fuera del texto)

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública -RCP-, en el numeral 18 del Capítulo III, donde se prescribe el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo”, respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala:

“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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)”

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 del texto)

Con relación a la distinción de gastos operativos y gastos administrativos, debemos tener en cuenta lo siguiente:

La Ley 5 de 1992 en su artículo 388 establece:

“Artículo 388. Unidad de Trabajo Legislativo de los Congresistas. Cada congresista contará para el logro de una eficiente labor legislativa, con una Unidad de Trabajo a su servicio, integrada por no más de diez empleados y/o contratistas. Para la provisión de estos cargos, cada congresista postulará, ante la Mesa Directiva, en el caso de la Cámara, y ante el Director General o quien haga sus veces, en el caso del Senado, el respectivo candidato para su libre nombramiento y remoción o para su vinculación por contrato. La planta de personal de cada Unidad de Trabajo Legislativo de los Congresistas se conformará dentro de las posibilidades que permite la combinación de rangos y nominaciones señalados en este artículo a escogencia del respectivo congresista. El valor del sueldo mensual de dicha planta o Unidad de Trabajo no podrá sobrepasar el valor de 50 salarios mínimos legales mensuales para cada unidad” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la clasificación de las actividades en operacionales y no operacionales, el párrafo 261 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

“261 Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes...”.

En los párrafos 282, 285 y 286 el Plan General de Contabilidad Pública, define los gastos en general, los gastos administrativos y los gastos operacionales así:

“9.1.4.2 Gastos

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.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La Cámara de Representantes, en el proceso de actualización para efectos contables de la Propiedad Planta y Equipo, en específico los vehículos, tiene proyectado utilizar las tablas de FASECOLDA o Ministerio de Transporte, para tenerlos como soporte del respectivo avalúo y la determinación de la valorización o desvalorización de estos activos, para lo cual requerimos respetuosamente, que su despacho nos precise si dicho procedimiento está ajustado a las normas y doctrina contable, y por tanto tener valides(sic) para soportar el avalúo de los citados bienes

Dadas las anteriores consideraciones en concordancia con las normas procedimientos contables aplicables, se procede a responder los puntos consultados, así:

PREGUNTA 1: En relación con la pertinencia de utilizar las tablas de FASECOLDA o del Ministerio del Transporte, para efectos de la actualización del valor de los vehículos, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo contempla la posibilidad de acudir a precios de referencia, pero ello debe efectuarse dentro de los siguientes criterios:

- Que exista correspondencia entre los propósitos de actualización y los criterios de valoración que se pretendan tomar como referencia, es decir que si la intención es la

disposición de los bienes, deberá acudirse a precios de mercado, en tanto que si la intención es mantener los bienes para el uso dentro del ejercicio del cometido estatal de la entidad, deberá acudirse a precios de referencia que permitan determinar el valor de reposición de los bienes.

- Los precios de referencia deberán ser emitidos por organismos oficiales o especializados.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar que se cumplan los lineamientos anteriormente señalados, a efectos de determinar cuál es la tabla de precios de referencia que le sirve para sus propósitos.

PREGUNTA 2: Referente a determinar que gastos se llevan al grupo 51 y que gastos al grupo 52, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, clasifica las actividades de las entidades en operacionales y no operacionales.

Dentro del Grupo 52- DE OPERACIÓN deben reconocerse las erogaciones asociadas directamente con el personal y las actividades propias de la ejecución de las funciones misionales de la entidad, como son los casos de los gastos que demandan los Congresistas y las Unidades de Trabajo Legislativo (UTL) de la Cámara de Representantes.

Dentro del Grupo 51- DE ADMINISTRACIÓN, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con el personal destinado a las actividades de dirección planeación y apoyo logístico y las demás actividades complementarias necesarias para que puedan ejecutarse las actividades misionales de la entidad.

CONCEPTO No. 20162000002461 DEL 12-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable para bienes muebles sobrantes de los convenios y cedidos a la entidad

Doctora
LUZ MYRIAM ENRÍQUEZ GUAVITA
Coordinadora Grupo Gestión Financiera
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20155500056352, mediante la cual consulta lo siguiente:

“(…) Parques Nacionales Naturales de Colombia, celebra Convenios de Asociación o Cooperación los cuales se encuentran regulados por el artículo 96 de la Ley 489 de 1998 “Constitución de asociaciones y fundaciones para el cumplimiento de las actividades propias de las entidades públicas con participación de particulares. Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observancia de los principios señalados en el artículo 209 de la Constitución, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley”.

En virtud del desarrollo de éste tipo de Convenios se establece un Objeto específico en los Contratos, sin embargo al realizar el correspondiente Inventario Físico (sic), se encuentran Sobrantes de bienes Muebles, toda vez que los respectivos Cooperantes en desarrollo del contrato utilizan bienes, pero que no están estipulados en los Contratos y los cuales son cedidos una vez se finaliza el Convenio.

Teniendo en cuenta lo expuesto (sic) ¿cuál debe ser el tratamiento Contable y/o administrativo para los Sobrantes de Bienes Muebles originados en este tipo de Convenios?”. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas relacionadas con los Activos, en el párrafo 165 y 167 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, indican:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.(…).

(…)

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. (...)”. (Subrayados fuera de texto)

Para los incrementos patrimoniales derivados de una donación, Las Normas técnicas relativas al patrimonio, en el párrafo 247 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, dispone:

“247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino las financiaciones de gastos se registrarán como ingreso”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“3120- SUPERÁVIT POR DONACIÓN: Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO: Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008 mediante la cual se establece el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.1 y 3.2, establece:

(...)

“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.

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

CONCLUSIONES

Es preciso advertir que lo ideal es que en los convenios o contratos que se celebren se deben establecer las reglas de juego claras sobre el alcance de los derechos y obligaciones de cada una de las partes intervinientes, y este debe ser el derrotero que permita definir el tratamiento contable de productos o elementos tales como los planteados en su consulta.

Ahora bien, si no se ha obrado dentro de un marco como el señalado en el párrafo anterior, y se tiene la certeza que los elementos sobrantes no son de propiedad de la entidad, de acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que para reconocer los bienes muebles sobrantes y cedidos una vez finalizados los convenios, se debe proceder a determinar si éstos cumplen o no las condiciones mínimas para considerarlos como activos de la entidad.

Si los bienes recibidos a título gratuito cumplen las características necesarias para el reconocimiento contable como activos, deben formar parte de la propiedad, planta y equipo de la entidad y tener en cuenta lo siguiente:

- Si estos bienes fueron cedidos por una empresa privada, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 323502 En especie, de la cuenta 3235 SUPERÁVIT POR DONACIÓN.
- Si los bienes fueron cedidos por una entidad contable pública, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En caso de que los bienes recibidos no cumplan los criterios para su reconocimiento como Propiedad, planta y equipo, sino que están destinados a cubrir gastos de la entidad, deberá debitarse el respectivo gasto y como contrapartida acreditar la subcuenta 480819 Donaciones, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Le corresponde a la entidad definir y documentar políticas y prácticas contables orientadas a determinar el manejo de este tipo de eventualidades, de cara al propósito de contar con una información confiable, relevante y comprensible.

CONCEPTO No. 20162000002891 DEL 24-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de Propiedades Planta y Equipo totalmente depreciados y en uso

Doctora
 ARAMINTA BELTRÁN URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 2015-550-005792-2 mediante el cual comenta y solicita concepto sobre lo siguiente:

“En la actualidad el almacén del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores tiene dentro de los registros contables de inventario algunos bienes muebles totalmente depreciados (valor neto en la contabilidad igual a cero (\$0) pesos), los cuales se encuentran en uso dadas las políticas de mantenimiento y buen manejo. Es importante indicar que dentro de estos bienes totalmente depreciados se encuentran aquellos cuyo valor de adquisición es inferior a los 35 SMMLV en la fecha de su adquisición, y a otros cuyo valor de adquisición corresponde a un valor superior a 0,5 SMMLV que se deprecian en el mismo año en que se incorporan.

Los registros mencionados se realizan atendiendo la doctrina contable, en especial lo establecido en los conceptos 200912-138808 del 5 de febrero de 2010, 20132000049191 del 10 de octubre de 2013, 20152000004461 del 24 de febrero de 2015 y en el Numeral 21, Capítulo III, Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con lo anterior, se requiere conocer si estos bienes que no son objeto obligatorio de actualización y algunos se deprecian aceleradamente, deben permanecer en el Balance General, se pueden reclasificar a cuentas de orden (¿qué valor unitario se le fijaría?) o por el contrario deben recibir el mismo tratamiento de los activos con valor superior a 35 SMMLV, es decir ¿realizarles un avalúo técnico y estimar su nueva vida útil?”

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar que de acuerdo con 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, se establece lo siguiente:

“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.

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)

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos 103 y siguientes, define las características de la información contable de confiabilidad y relevancia en los siguientes términos:

“103. **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.

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. **Objetividad.** La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

(...)

107. **Relevancia.** La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

(...)

109. **Materialidad.** La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados. (Subrayado fuera de texto).

Con el propósito de garantizar que la información cumpla con dichas características, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el capítulo III referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, indica entre otros aspectos lo siguiente:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades,

planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes.

La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. También se considera vida útil el número de unidades de producción o unidades de trabajo que la entidad contable pública espera obtener del activo.

5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio.

(...)

10. AÑOS DE VIDA ÚTIL DE ACTIVOS DEPRECIABLES O AMORTIZABLES

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

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

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

12. DEPRECIACIÓN DE BIENES USADOS

La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.

(...)

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

(...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación.

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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a

adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

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.

(...)

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. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud le manifiesto lo siguiente:

Para garantizar la calidad de la información se debe revisar el manual de procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública en el capítulo tres (3) procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades Planta y Equipo, en especial los numerales relacionados con la vida útil y la actualización.

Es necesario recordar que la norma general aplicable a las Propiedades, planta y equipo contempla que estos activos deben ser objeto de reconocimiento de depreciación o amortización, como el reconocimiento de la pérdida de la capacidad operacional por el uso del bien y se materializa a través de la distribución racional y sistemática de su costo histórico durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

No obstante, previendo que los procedimientos administrativos y operacionales para aplicar integralmente esta norma pueden resultar dispendiosos y/o costosos, donde la relación costo-beneficio resulte oneroso para la entidad, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, permite que la entidad adopte como política que los activos de menor cuantía puedan depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan y que los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, pueden registrarse como activo y aplicar el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía o como gasto.

Por lo anterior, teniendo en cuenta las características de confiabilidad y de relevancia, en particular las de razonabilidad, objetividad y materialidad, la entidad de acuerdo a su estructura financiera, debe definir si adopta las políticas de depreciación prescritos para activos de menor cuantía y de (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, lo cual debe quedar incorporado en el respectivo manual.

Si la entidad opta por la política de depreciar los activos de menor cuantía y los de medio salario mínimo mensual legal vigente (cuando los activa) en el mismo año en que se adquieren o incorporan, es normal que su valor en libros sea igual a cero y dicha situación podrá permanecer así hasta que el bien sea retirado del servicio, pues con ello se cumple el propósito de la norma, en el sentido de disminuir las cargas administrativas y económicas derivadas de la tenencia de tales bienes.

Por otra parte, la existencia de activos totalmente depreciados y en uso, por situaciones diferentes a las ilustradas en los párrafos anteriores, puede indicar que existen falencias en el control interno contable, por el no cumplimiento a cabalidad del procedimiento mencionado, ya que en dicho procedimiento se obliga a la revisión anual de la vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicios, la entidad debe realizar los ajustes de valor de dichos bienes. Para el efecto se recomienda que la entidad efectúe los siguientes pasos:

Realizar un avalúo técnico al bien o bienes en cuestión.

- Retirar el bien o los bienes en cuestión de la contabilidad, debitando las subcuentas que corresponden a la Depreciación Acumulada (CR) y acreditando las subcuentas que identifique al bien o los bienes dentro del grupo de Propiedades Planta y Equipo donde se registró a su costo histórico.
- Si existen Valorizaciones del bien o los bienes, se deben cancelar dichos saldos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta de Superávit por Valorizaciones en el Patrimonio y acreditando su correspondiente contrapartida en el activo, en la cuenta de Valorizaciones
- Incorporar en la contabilidad el bien o bienes por el valor resultante del avalúo técnico, realizando un débito en la subcuenta correspondiente del grupo de Propiedades, Planta y Equipo y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta Patrimonio Público Incorporado
- Simultáneamente, estimar una nueva vida útil para el bien o los bienes y reconocer las alícuotas de depreciación para asociar la contribución de activo al cometido estatal de la entidad.

Es preciso advertir que el procedimiento señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no puede considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20162000003461 DEL 24-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transacciones originadas en un contrato de permuta de terrenos, bienes que conforman el sistema de alumbrado público, recursos y servicios de publicidad, suscrito entre el Municipio de Medellín, Tele Medellín y las Empresas Públicas de Medellín EPM.

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
 Líder del Programa Unidad de Contaduría
 Subsecretaria de Presupuesto y Gestión Financiera
 Secretaría de Hacienda - Municipio de Medellín

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-000366-2, del 21 de enero de 2016, donde informa lo siguiente:

“El Municipio de Medellín — Tele Medellín y Empresas Públicas de Medellín, a diciembre 2015, firmaron documento de permuta de bienes en donde establecieron la entrega por parte de EPM de un lote valorado en \$37.788.024.000 al Municipio el 84.097% y a Tele Medellín el 15.903%, como contraprestación Empresas Públicas de Medellín E.S.P recibe del Municipio 4 lotes por \$16.367.106.600, activos de alumbrado público valorados en \$7.411.573.177 y efectivo por \$8.000 millones, por su parte Tele Medellín prestará servicios de publicidad a EPM por \$6.009.344.223.

A diciembre 31 de 2015, se encuentra pendiente la escritura donde se legaliza la permuta, razón por la cual los 4 lotes a entregar por parte del Municipio no se han dado de baja de la contabilidad como tampoco se ha incorporado el inmueble entregado por EPM.

EPM nos informa que al cierre contable 2015 reconocerá derechos a cargo del Municipio de Medellín por \$31.778.679.777 en la subcuenta 147078-Enajenación de activos y como contrapartida en la 291007-Venta propiedad planta y Equipo.

NOTA: El bien entregado por EPM fue clasificado como un activo social en el Balance de apertura bajo en la implementación de la resolución 743 de 2013.

Consulta

Para efectos de operaciones recíprocas entre Municipio de Medellín y EPM a diciembre 31 de 2015, y dado que la Alcaldía continúa aplicando la Resolución 354 de 2007, solicitamos nos informen si por la citada transacción, respaldada solamente en el documento adjunto, el Municipio debe realizar registros contables en deudores y pasivos o solamente se debe informar en las notas a los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

- En relación con el documento de permuta suscrito

SEGUNDO OBJETO.

LAS EMPRESAS transfieren a título de permuta a favor de **EL MUNICIPIO y de TELEMEDELLIN**, y estos reciben al mismo título, el dominio del lote ubicado en la 43 F N°14-450, comuna 14, barrio 03 (el Poblado), manzana: 005 de la ciudad de Medellín, identificado con la **Matricula Inmobiliaria 001- 121564** de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos Zona Sur, descrito en el literal a) del Ordinal PRIMERO del presente documento que a su vez, EL-MUNICIPIO transfiere a título de permuta a favor de LAS

EMPRESAS y estas reciben al mismo título los inmuebles descritos en el literal b) del Ordinal PRIMERO de este instrumento, así como los demás bienes que se relacionan en el numeral 3.3 del mismo, entre los que se cuentan: Activos de Alumbrado Público, de conformidad con el acta elaborada y suscrita por LAS PARTES, que hará parte del protocolo de este instrumento; y Apropiações en Efectivo, avaladas por el correspondiente Certificado de Disponibilidad Presupuestal. TELEMEDELLIN actuará como parte en la presente permuta, conforme con el Convenio Interadministrativo celebrado con EPM radicado bajo el Numero 07 de 2015, en el Canal; y CT-2015-002593 en LAS EMPRESAS. Lo anterior, según lo relacionado en el numeral 3.3.3 de este instrumento.

SEXTO Entrega material. Con la firma de este instrumento LAS PARTES formalizan la entrega material de los inmuebles permutados con las acciones y derechos consiguientes, conforme con los linderos que se dejaron expresados y con sus usos, costumbres y servidumbres tanto activas como pasivas que tenga legalmente constituidas o que consten en títulos anteriores.

PARÁGRAFO. El día 28 de agosto de 2013, en reunión en la que participaron (...), se entregó a TELEMEDELLN por LAS EMPRESAS, un lote con un área de 12.802 m², que se desprende del predio de mayor extensión, con un área de 28.289,52 M², ubicado en la Carrera 43F N° 14-450, identificado con la Matrícula Inmobiliaria 001 -121 564 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos Zona Sur, descrito en el literal a) del Ordinal PRIMERO de la presente escritura, para que adelante las obras destinadas para la construcción y adecuación de su sede, la parte restante, esto es, un lote con un área de 15.487,52 m², formaliza su entrega mediante este instrumento.

En el párrafo final del documento se señala

“Presentes nuevamente LAS PARTES, manifestaron que ACEPTAN el presente contrato en la forma y términos redactado y que se entiende formalizado a la firma de este, quedando pendiente la protocolización de las voluntades y acuerdos aquí expresados mediante escritura pública”.

De otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, al referirse a la razonabilidad como característica cualitativa de la información contable pública señaló, en el párrafo 104, que “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.

En relación con los principios, las normas técnicas de contabilidad pública, los procedimientos y la doctrina contable, instrumentos del Régimen de la Contabilidad Pública, es de observar la normativa establecida en los numerales 117 y 141, así:

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. (...)

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, la Resolución 357 de 2008, por la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el punto 3.7 de su anexo, señala:

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

(...)

CONCLUSIONES

Es necesario tener en cuenta que, de conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP, la información contable producida en las entidades contables públicas, entre otras características cualitativas, debe ser confiable, condición que se logra únicamente si la misma es razonable, objetiva y verificable. Para que tal información sea

razonable debe reflejar la situación financiera y la actividad económica, financiera y social de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

Adicional a lo anterior, también es importante recordar lo establecido en el punto 3.7 del anexo de la Resolución 357 de 2008, donde se dispone que la totalidad de las operaciones realizadas por una entidad contable pública deben respaldarse en un documento idóneo, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

En el caso objeto de consulta, el documento denominado de “PERMUTA DE UNOS BIENES ENTRE EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLIN E.S.P. Y EL MUNICIPIO DE MEDELLIN – TELEMEDLLIN” puede constituirse en el escrito que respalde formalmente la transacción realizada, siempre y cuando cumpla con los requisitos señalados en las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por las entidades que intervienen en el mismo.

Lo anterior por cuanto en el punto sexto del documento antes citado se pactó que la entrega material de los activos permutados se entiende formalizada con la firma del citado documento por parte de los representantes legales de las entidades participantes.

Adicionalmente, en el párrafo final del citado contrato de permuta se manifestó taxativamente que las entidades intervinientes aceptaban lo acordado en la forma y términos en que fue redactado y que se entendería formalizado con la firma del mismo, asunto que se produjo en diciembre de 2015, tal como se señala en la solicitud de concepto, quedando pendiente únicamente la protocolización de las voluntades y acuerdos allí expresados mediante escritura pública.

La entidad debe considerar, entre otros asuntos, que (i) si en realidad la entrega material de los bienes objeto de permuta ya se produjo, (ii) que, si ello ocurrió, a partir de ese momento, cada entidad asumió totalmente de forma sustancial, tanto los riesgos como las ventajas asociadas a los inmuebles y bienes permutados, (iii) que no exista intención de las partes para retractarse o incumplir lo pactado en el contrato de permuta, (iv) si los bienes recibidos cumplen las condiciones exigidas en el RCP para su reconocimiento como activos del Municipio de Medellín y, (vi) si se debe dar de baja los bienes entregados porque no cumplen las condiciones exigidas en el RCP para mantenerlos como activos.

Si lo señalado en el párrafo anterior se confirma, en el sistema contable de cada entidad participante se debe dar de baja a los bienes entregados e ingresar aquellos sobre los cuales se ha tomado posesión, para los cual debe existir un documento en que se deje constancia de la entrega física de los inmuebles, reconociendo en ese momento las obligaciones y/o derechos originados en el contrato suscrito. Para tal efecto, en el caso del predio recibido, si este cumple las condiciones necesarias para clasificarlo como propiedades, planta y equipo, el Municipio de Medellín debe registrarlo debitando la Subcuenta 160504 Terrenos

pendientes de legalizar, de la Cuenta 1605 Terrenos, manteniendo esa clasificación hasta tanto se protocolice la escritura de propiedad.

CONCEPTO No. 20162000003931 DEL 01-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reclasificación de terrenos por falta de evidencia sobre su existencia

Doctor
CÉSAR AUGUSTO AMÓRTEGUI FUENTES
Coordinador Grupo Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D. C.

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500006392 de fecha 02 de febrero de 2016, en la cual solicita de la Contaduría General de la Nación (CGN):

ANTECEDENTES

“En forma atenta le solicito su valiosa colaboración en el sentido de orientarnos si debemos realizar alguna reclasificación contable, por el tema concerniente a unos terrenos que tenemos registrados en la subcuenta contable 16.05.01- Terrenos Urbanos por valor histórico de \$27.549.685.216,98. Los cuales fueron incorporados a los Estados Contables del Ministerio de Transporte con base a la información contable y/o Acta final de la liquidación del Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia “Foncolpuertos” fechada diciembre 30 de 1998. (en virtud del decreto de liquidación de Foncolpuertos esos activos le corresponden asumirlos a este Ministerio)

IDENTIFICACIÓN DEL BIEN	VALOR HISTÓRICO LIBROS DE CONTABILIDAD
“Lote Barrio San Antonio” localizado en Buenaventura – Valle	\$5.724.035,11

Lote margen oriental a la Carretera MOPT M.T. en Buenaventura- Valle	\$ 5.284.919.344,20
Lote adyacente al muelle 13; 1,2,3 al Terminal Marítimo de Buenaventura- Valle	\$22.259.041.837,67
Valor Total	\$27.549.685.216,98

Dentro de la depuración de saldos que se viene adelantando y de acuerdo a las Gestiones adelantadas por el Grupo de Bienes Inmuebles de este Ministerio, ha logrado establecer:

- Que el lote del Barrio San Antonio” de Buenaventura- Valle, ese predio hoy en día es parte de un parque ecológico, conocido como parque de la Vidas, construido antes del año 98 por FONCOLPUERTOS” y la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, aun así se trasladado como activo.

- Los otros dos lotes relacionados en el Municipio de Buenaventura- Valle: Los mismos no se ubican físicamente, tampoco aparecen en la base de datos de la Unidad Operativa de Catastro de Buenaventura, como en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos respectivamente, ni cédula Catastral, ni Matrícula Inmobiliaria; consecuencia de lo anterior nunca ha sido sujeto pasivo de cobro de impuesto predial o contribución de valorización.

Se continúa adelantado las acciones administrativas con el fin de complementar la información, para ser llevada al “Comité Institucional de Desarrollo Administrativo” que es el órgano interno que se encarga de realizar los análisis y le recomendar a la Señora Ministra como Representante Legal del Ministerio, dar de baja de los Estados Contables por saneamiento contable los citados valores.

Teniendo en cuenta que este proceso se puede prolongar por bastante tiempo (otros periodos contables) y que el valor de estos terrenos representa el 66,91% del total de la Cuenta Contable 16.05., nos preocupa la presentación en los Estados Contables con corte a diciembre 31 de 2015; para que se refleje con razonabilidad el saldo de este rubro.”

Información adicional fue obtenida vía correo electrónico:

El 9 de febrero de 2016 el siguiente correo fue enviado al Doctor Amórtegui:

“Amable saludo Dr. Amórtegui,

Con el ánimo de dar alcance a su solicitud de orientación por parte de la Contaduría General de la Nación sobre la reclasificación contable de los terrenos ubicados en el Valle, sería ideal

saber un poco más sobre el Terreno “Lote Barrio San Antonio” localizado en Buenaventura – Valle, del cual se conoce que hoy en día hace parte de un parque ecológico:

- Dado que el parque del que hace parte el terreno fue construido por la entidad liquidada (Foncolpuertos) y la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, ¿se tiene conocimiento de algún contrato en el que Foncolpuertos haya entregado el terreno para la construcción del parque?
- ¿Existe evidencia del uso del terreno a través del tiempo (antes de la liquidación de Foncolpuertos) que permita llegar a consideraciones de reclasificaciones que debieron ser hechas?

Agradezco su atención.”

En respuesta se obtuvo el siguiente correo electrónico:

“Dr. Bohórquez.

Buenos días.

De los antecedentes del terreno no se tiene mayor información, sino las averiguaciones verbales que logró realizar el Coordinador del Grupo de Inmuebles del Ministerio en aras de aclarar la situación del citado “Terreno”

- No tenemos antecedentes del contrato de Foncolpuertos o de la Empresa Puertos de Colombia, como hicieron la inversión en el citado Parque o terreno.
- No tenemos testimonios escritos o evidencias del uso del terreno, desde qué época está construido o cómo fue el proceso de la construcción, o quién otorgó los recursos.
- Por comentarios verbales se conoce que La Empresa Puertos de Colombia hacia obras en beneficio para la comunidad pero no como las tenía registradas en sus estados Financieros, pues esa entidad fue liquidada entre el año 1.991 1.993; ni como las recibió Foncolpuertos. Simplemente aparece relacionada con el citado valor en el acta General de Liquidación de Foncolpuertos, pero nunca se levantó un acta individual de recibo, tal como si se hicieron con los demás inmuebles. (con las actas individuales suscritas para los demás inmuebles fue con las que se realizó la inscripción a nombre del ministerio en los folios de matrícula inmobiliarias de cada ciudad.).

Agradezco su gran colaboración.

Cordial saludo.”

El 23 de febrero de 2016 el siguiente correo fue enviado al Doctor Amórtegui:

“Amable saludo Dr. Amórtegui,

En el análisis de su consulta encontramos que es necesario saber las características del parque ecológico en el que indican que se encuentra el terreno “Lote Barrio San Antonio”:

¿Las personas tienen acceso libre al parque?

Agradezco su colaboración. Si es necesario, también puede comunicarse vía telefónica.”

En respuesta se obtuvo el siguiente correo electrónico:

“Dr. Bohórquez

Para mayor ilustración del tema, anexo el memorando 20143250252143 de dic.09.2014, con el cual el Coordinador del Grupo de Bienes Inmuebles del Ministerio, solicita al Coordinador del Grupo de Contabilidad dar de baja contable el inmueble y da las explicaciones y adjunta documentos recopilados por él.

Quedamos pendientes de cualquier aclaración adicional.”

CONSIDERACIONES

Como se manifestó en comunicación remitida según radicado 20152000034361 del 24 de agosto de 2015, considerando que entre los objetivos del control interno (según Ley 87 de 1993) se encuentra “e. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros”; que el marco conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece entre las características cualitativas de la información contable pública:

Pár. 103 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.” (Subrayado fuera del texto)

Pár. 106 Verificabilidad:

“La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con

sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.” (Subrayado fuera del texto)

1605-Terrenos

Descripción

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682-Propiedades de Inversión, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

Dinámica

Se debita con:

- 1- El costo del terreno y demás erogaciones incurridas para su adquisición.
- 2- El valor de las mejoras.
- 3- El valor de los terrenos recibidos en donación o traspaso y los que se incorporen una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes.
- 4- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades, planta y equipo no explotados y de propiedades de inversión.
- 5- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.

Se acredita con:

- 1- El valor de los terrenos enajenados o transferidos a cualquier título.
- 2- El valor de los terrenos trasladados a propiedades de inversión.

Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

Régimen de Contabilidad Pública

Pár. 309. “Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras

contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.” (Subrayado fuera del texto)

Pár. 310. “Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las cuentas de orden acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En cuanto a los terrenos en cuestión de los que no se tiene evidencia física de su existencia: Lote margen oriental a la Carretera MOPT M.T. en Buenaventura- Valle, Lote adyacente al muelle 13; 1,2,3 al Terminal Marítimo de Buenaventura- Valle y el terreno identificado como “Lote Barrio San Antonio” localizado en Buenaventura – Valle, la Contaduría General de la Nación se pronuncia al respecto:

Como se concluyó en el concepto No. 20152000034361 del 24-08-2015, citado previamente, es responsabilidad de la administración pública el implementar el control interno con el fin de asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información. Así mismo, la entidad deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para conciliar, depurar y soportar el proceso investigativo que esclarezca la naturaleza de los bienes. Esto, en cuanto que es la entidad la que debe decidir si el destino de los bienes será reclasificarlos, darlos de baja o mantenerlos en la contabilidad, mediante hechos justificados con los soportes adecuados y suficientemente informados. Al respecto de la situación, una vez la entidad decida de manera soportada la reclasificación de los terrenos, las propiedades no se considerarían dentro de la categoría de activos de propiedad planta y equipo.

La decisión de la entidad implicará cambios en el registro contable más adecuado a utilizar según la tradición de la propiedad de los terrenos. A manera de ejemplo, algunos escenarios podrían ser:

- En el caso de que la entidad soporte que la tradición de los terrenos relacionados en la consulta ha sido la propiedad por parte del Ministerio de Transporte y la posterior enajenación onerosa de los activos durante la tenencia de los mismos por dicho Ministerio, se deberá registrar una cuenta por cobrar por el valor adeudado por la entidad o empresa compradora del (los) activo(s) debitando la cuenta 1406-VENTA DE BIENES y acreditando la cuenta en donde hasta ahora se han tenido reconocidos los terrenos que hubieran decidido dar de baja por el valor correspondiente, teniendo en cuenta cualquier

diferencia entre el valor en libros y el valor de la transacción la cual afectará alguna de las cuentas de AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

- En el caso de que la entidad soporte que la tradición de los terrenos relacionados en la consulta ha sido la propiedad de la entidad liquidada FONCOLPUERTOS y alguno de estos terrenos se dio en una transferencia no onerosa a otra entidad pública para su uso, el Ministerio debería por lo tanto debitar el patrimonio, con cargo a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por valor de los terrenos que serán dados de baja; simultáneamente se acreditaría la cuenta en donde hasta ahora se han tenido reconocidos los terrenos que hubieran decidido dar de baja por el valor correspondiente.
- O en caso de que la entidad tome la decisión de dar de baja los terrenos por su comprobada inexistencia, el registro contable debería ser un débito al gasto, con cargo a la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS por valor de los terrenos que serán dados de baja; simultáneamente se acreditará la cuenta en donde hasta ahora se han tenido reconocidos los terrenos que hubieran decidido dar de baja por el valor correspondiente.

Por otro lado, tratándose estos terrenos de activos de los que actualmente no se tiene certeza de su existencia, los mismos han debido ser registrados en cuentas de orden deudoras, obedeciendo el principio de verificabilidad, pues no se concibe como es posible que se registren activos respecto de los cuales no se ha soportado y constatado la existencia del bien, evidenciándose deficiencias en torno al control interno contable. Una vez tenido estos terrenos en cuentas de orden, al tenerse evidencia probatoria de la existencia de los terrenos, estos deberían haber sido clasificados como activos; o, en caso contrario, si la evidencia hubiera probado su inexistencia, los mismos podrían haber sido dejados de registrar en cuentas de orden. Este tratamiento contable también podría ser utilizado en caso de que la administración de la entidad decidiera que los terrenos no cumplen con las características necesarias para el reconocimiento contable de activos; sin embargo, esto implicaría también dar de baja los terrenos que hasta el momento se han reconocido como activos en la contabilidad de la entidad.

Ahora bien, el tratamiento contable que se aplique no es óbice para que se adelanten y apliquen las investigaciones fiscales o de otro orden que eventualmente pudieran desprenderse por conductas irregulares.

CONCEPTO No. 20162000004861 DEL 03-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos de operación Cuentas de orden deudoras - deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de convenios interadministrativos para ejecutar proyectos de inversión propios del cometido estatal.

Doctor
 JOSÉ DUARTE CARREÑO
 Secretario General
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca-AUNAP
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550000540-2 en la cual manifiesta:

“ASUNTO: Legalización aportes a convenios celebrados por la AUNAP

En el desarrollo de sus funciones misionales, la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca — AUNAP celebra convenios de cooperación con diversas entidades públicas y privadas, en los cuales la AUNAP aporta recursos para el desarrollo de los mismos, cuya ejecución está prevista, originalmente, para ser realizada en el año fiscal en el cual se constituye la correspondiente reserva de apropiación.

Por diversas situaciones que escapan a la voluntad de las partes, se generan rezagos presupuestales, bien porque los recursos fueron ejecutados dentro del correspondiente plazo contractual, pero la ejecución del gasto solo es reportada al área contable después del cierre contable, bien porque el plazo del convenio por circunstancias no previstas se prórroga con vencimiento en el año siguiente a aquel en el cual fue contabilizado el recurso entregado.

Los aportes desembolsados, a pesar de su verdadero carácter de tales, son registrados en el numeral (Sic) 142402 Recursos Entregados en Administración, con base en el concepto del gasto, tal como se presenta en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en su párrafo 282 “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos” y en el párrafo 283 “El reconocimiento de

los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleja sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable”.

Sin embargo, la Contraloría General de la República presenta observaciones a la AUNAP con el argumento de que la Entidad no cumplió con las normas técnicas relativas a la etapa de reconocimiento, incumpliendo con las características cualitativas de la información contable:

De acuerdo con lo observado por la Contraloría para reflejar en los estados financieros la realidad de la situación financiera y de los resultados de la Entidad solo (Sic) se podría contabilizar la legalización de los recursos entregados por aportes (en administración según los registros contables mencionados) con base en la información de ejecución de los recursos entregada por el tercero, previa certificación del supervisor, lo que reflejaría una sobreestimación del resultado del ejercicio y del activo respectivamente.

Por lo anteriormente expuesto, la AUNAP requiere su concepto en cuanto a la contabilización del gasto por el desembolso del aporte en ejecución de los convenios, en razón a que las condiciones contractuales son las que determinan los requisitos para efectuar los desembolsos de los recursos al tercero y las mismas condiciones contractuales no necesariamente contemplan como requisito para ello el informe financiero.

La AUNAP considera que bajo este planteamiento es razonable y prudente contabilizar los desembolsos realizados como GASTO, acatando para el registro lo establecido contractualmente, sin que necesariamente se deba contar previamente con el informe financiero, ya que puede suceder que este se presente dentro de la etapa de liquidación del contrato.”

Es de anotar que mediante comunicación telefónica, la doctora Natalia Mora, Coordinadora Financiera de la AUNAP, telefónicamente manifestó sobre los recursos que versa la consulta, corresponden a recursos entregados en administración, consignados a una cuenta para el manejo exclusivo de los mismos, de los cuales se deben reintegrar los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros. Generalmente el giro del primer cuarenta por ciento está sujeto a la aprobación del Plan operativo y del Plan de inversión, el giro del segundo cuarenta por ciento, está sujeto al recibo a satisfacción por parte del supervisor de la ejecución del primer cuarenta por ciento, y el giro del veinte por ciento restante, está sujeto al recibo a satisfacción por parte del supervisor de la ejecución del segundo cuarenta por ciento.

Igualmente explica que en algunas ocasiones por razones de orden Público o por circunstancias diversas, el administrador no puede desarrollar las actividades programadas y

por tanto necesita prórrogas para cumplir con la ejecución del convenio. La AUNAP procedió a causar el gasto con el giro de los recursos no ejecutados o ejecutados pero sin legalizar.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

112. **Racionalidad.** La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.

(...)

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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.

9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

(...)

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;
129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,
130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe los siguientes grupos y cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1-El valor de los recursos entregados: 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo. (...)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras

5211 GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

8355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

(...)

9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas y en cumplimiento de la característica cualitativa de la información contable pública de la racionalidad, del principio de contabilidad pública devengo o causación, y de las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, señaladas en las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos,

sociales y ambientales descritas en los párrafos 127 a 130 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, se concluye:

1. CUANDO LA AUNAP ENTREGA RECURSOS A UN TERCERO DESTINADOS AL CUMPLIMIENTO DE UN PROYECTO, Y SE ESTABLECE QUE LA AUNAP INCORPORARA LOS BIENES DERIVADOS DE DICHO PROYECTO O NO SE DEFINA LA TITULARIDAD SOBRE LOS MISMOS. Los recursos entregados deben reconocerse como entregados en administración, puesto que se establece contractualmente como objeto desarrollar parte el cometido estatal de la AUNAP, existe contraprestación directa en favor de la AUNAP, los recursos no ejecutados y los rendimientos de los mismos deben reintegrarse al dueño de los recursos, y éste decide sobre la ordenación del gasto y el destino o utilización de los recursos.

1.1. Cuando se giren los recursos:

La AUNAP, reconoce un débito en la 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El administrador, reconoce un débito en la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.2. Con la ejecución de los recursos

La AUNAP, por lo menos al finalizar cada mes, con la información suministrada por el Administrador, sobre el avance de ejecución de los recursos, debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración e incorporar el activo o gasto según corresponda, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y/o de las subcuentas y cuentas del Grupo 52 - OPERACIONALES, y un crédito en la subcuenta 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El administrador con la ejecución de los recursos, disminuye el pasivo por los Recursos recibidos en administración y alternamente debe acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Además le corresponde informarle a la AUNAP sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos generados en virtud del convenio, para que este proceda a actualizar sus registros contables.

En consecuencia, no es viable contabilizar los desembolsos realizados como gasto, sin la ejecución de los mismos.

Por otra parte, es preciso advertir que la entidad debe incorporar en los convenios las cláusulas conducentes a garantizar el adecuado y oportuno flujo de información y soportes que permitan hacer el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones en el respectivo período contable.

CONCEPTO No. 20162000006451 DEL 07-03-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Construcciones en curso
	SUBTEMA	Reconocimiento de un bien inmueble destruido y de su reemplazo en construcciones en curso. Actualización del valor de propiedades, planta y equipo.

Doctor

RICARDO GUZMÁN ARROYO

Secretario General

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-001110-2, mediante la cual consulta:

“1. Cuando los bienes inmuebles objeto de avalúo en los términos señalados en la Circular Externa No. 060, están en proceso de construcción por destrucción y/o construcción a nuevo, qué procedimiento se debe alentar al no ser posible su avalúo, esto debido a que en el momento no hay edificación para objeto de avalúo.

2. Qué valor se debe registrar en los casos en que los bienes inmuebles están en proceso de construcción por destrucción y/o construcción a nuevo.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En la preparación de la información contable pública deberá considerarse que atienda a las características cualitativas que permitan garantizar la satisfacción de los diferentes usuarios, para lo cual podemos referirnos a que la información debe ser razonable, “cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.” y es Relevante cuando la información presentada es Universal, es decir “incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y cualitativos, con independencia de que la relación costo beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. (...)”

Por su parte el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública vigente, en el Procedimiento para el reconocimiento y medición de los hechos relacionados con la Propiedad, planta y equipo, el numeral 23 señala,

“23. Retiro de Propiedades, planta y equipo, “Los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, (...) En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del RCP, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO como: “Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

En primer término debemos precisar que por las Resoluciones 354 y 356 de 2007 fueron aprobados el Régimen de Contabilidad Pública-RCP y el Manual de Procedimientos contables respectivamente, por lo que la Circular externa referida en su consulta fue derogada con la expedición de dichas normas.

La información contable presentada por la entidad, deberá atender las características cualitativas de razonabilidad y universalidad, con el objetivo de que sea útil a los diferentes usuarios de la misma; por su parte el Manual de procedimientos determina el tratamiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con la propiedades, planta y equipo, aplicables para el caso planteado, en donde pueden identificarse dos hechos económicos, regulados por esta normatividad, como son:

1) La entidad posee un inmueble que ha sido destruido

El Manual de Procedimientos del RCP plantea que cuando se presenta la destrucción total o parcial de un bien deberá retirarse de los activos, para lo cual debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Además, si por este bien la entidad había registrado valorizaciones las cancela, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

2) Construye una nueva edificación.

En el entendido que va a reemplazar la edificación destruida, contablemente se reconocerán los costos y demás gastos necesarios para la construcción, y los costos de demolición de la anterior construcción, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta cuando se encuentre en condiciones de utilización, momento en el cual su saldo se reclasificará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. La acumulación de tales costos será el valor por el cual se revelan estos activos.

Ahora bien, respecto de la actualización, según lo anotado, al retirar de los activos el bien, por sustracción de materia no hay lugar a aplicar actualización a la edificación, como tampoco la habrá cuando el bien se encuentra en proceso de construcción.

CONCEPTO No. 20162000006461 DEL 07-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de baja de bienes de propiedades, planta y equipo. Bienes individualizados

Doctora

IBÓN TATIANA MANZANO MARTÍNEZ

Secretaria General

Contraloría Municipal de Popayán

Popayán - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-001574-2, mediante la cual consulta:

“La Contraloría Municipal de Popayán adelanta un proceso de depuración de bienes muebles para dar de baja algunos que se encuentran en mal estado y otros obsoletos.

En la actualidad ya se cumplieron con las etapas que exige el manual de inventarios interno de la entidad, para llevar a cabo la baja, como lo es: La identificación de los bienes, el estado en que se encuentran (los que están en mal estado y los de regular estado y obsoletos), en comité de inventarios ya se determinó la destinación de los bienes una vez dados de baja, señalando que los bienes que se encuentran catalogados en mal estado se destruirán y los de estado regular y obsoletos se entregaran a título gratuito a una institución escolar público.

Conforme a lo anterior, se solicitó revisar en la contabilidad como estaban registrados los bienes y se encontró que la Contraloría los tiene registrados en dos cuentas: en propiedad planta y equipo subcuenta muebles y enseres y en equipo de comunicaciones y computación,

pero en una suma global y no determina individualmente el valor de cada bien, actuación que impide colocarle un valor a los bienes en el acto administrativo que ordena la baja (Resolución).

Por lo anterior, se consulta como puede continuarse con el trámite de la baja, para que una vez, suscrita la resolución que la ordena se pueda descargar los bienes de la contabilidad.

Solicitamos su amable colaboración en ésta consulta, teniendo en cuenta que debemos culminar ese trámite, ya que existe un requerimiento de la Auditoría General de la República, por no haber culminado la baja de los bienes y no queremos incurrir en un sobrecosto al contratar personal que evalúe los bienes a dar de baja cuando estos son inservibles para la entidad.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008 mediante la cual se adoptó el Procedimiento de control interno contable señala en su 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. (...)”

Por su parte, en el numeral 3 del Procedimiento en mención, trata aspectos relacionados con la depuración contable permanente y de sostenibilidad, para lo cual determinó: “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.”

(...)

Y en el numeral 3.4, dispone, “**Individualización de bienes, derechos y obligaciones.** Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.”

Por su parte en el numeral 3.11. **Comité Técnico de Sostenibilidad Contable** se determinó, “Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.”

Además, el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con la Propiedad, Planta y Equipo señala en el numeral 23. “**RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.** Los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

Con el objeto de obtener información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, la entidad deberá adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes

contables. Para atender a lo anterior, las entidades contables públicas tendrán en cuenta las diferentes circunstancias por las cuales se reflejan en la contabilidad las cifras y demás datos sin razonabilidad, así como las razones por las cuales no se han incorporado en la contabilidad los bienes, derechos y obligaciones de la entidad.

Para el caso particular de bienes muebles y de los equipos de comunicación y computación, es del caso señalar que acorde con lo expresado en el Procedimiento de control interno contable, las entidades deben identificar de manera individual los bienes, ya sea por el área contable o en bases de datos administradas por otras dependencias.

Como según lo señala en la solicitud, la entidad no tiene individualizado el valor de los bienes de su propiedad, lo cual configura un incumplimiento en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y dado que tiene identificados los que pretende dar de baja, se impone la necesidad de realizar el proceso de identificación e individualización de los bienes en servicio, tanto en su costo como en los demás importes que configuran su valor en libros, para depurar los valores globales imputables a estos bienes.

Una vez identificados, individualizados y descontados del valor global los bienes en uso, debe evaluar si es razonable considerar el valor residual de las cuentas en proceso de depuración, como valor de los bienes inservibles que pretende dar de baja.

De ser así, según el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con la Propiedad, Planta y Equipo para el retiro de Propiedades, planta y equipo, los bienes inservibles, se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si la entidad encuentra razones válidas para determinar un control contable de los bienes inservibles, se registran en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315- ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), hasta tanto perduren las razones que conllevaron a este registro.

CONCEPTO No. 20162000006781 DEL 10-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deudores Otros activos Otros pasivos Gastos de operación Cuentas de orden deudoras - deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de convenio interadministrativo para ejecutar proyectos de inversión propios del cometido estatal.

Doctora
LILIANA ISABEL IBAÑEZ FLOREZ
Profesional Universitario
Coordinadora de Contabilidad
Profesional Universitario en contabilidad
CAR del Rio Grande Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550000680-2 en la cual manifiesta:

“Me permito elevar consulta sobre el tratamiento contable que debo darle al convenio interadministrativo No. 1-0016-2015 suscrito entre Cormagdalena, Aguas de Barrancabermeja y el Municipio de Barrancabermeja, con el objeto de “Aunar esfuerzos para la ejecución del proyecto Adecuación de las Miniptar’s del Municipio de Barrancabermeja”; toda vez que no tengo claro si debo contabilizarlo como recursos entregados en administración 1424 o lo llevo como un gasto directamente.

Cabe aclarar que Cormagdalena con la suscripción de este convenio da cumplimiento a lo establecido en la Ley 161 de 1994 “Por la cual se organiza la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena, se determinan sus fuentes de financiación y se dictan otras disposiciones”, ya que en el parágrafo del artículo 17 Patrimonios y Rentas, establece que

debe invertir para la descontaminación ambiental del municipio de Barrancabermeja.”

CONSIDERACIONES:

El Convenio Interadministrativo No. 1-0016-2015 celebrado entre la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena — Cormagdalena, Aguas de Barrancabermeja S.A E.S.P y el Municipio de Barrancabermeja, establece:

“CONSIDERANDOS:

(...)

11) Que CORMAGDALENA, en cumplimiento de su marco legal y objeto misional cuenta con un programa denominado INVERSIONES OBLIGATORIAS LEY 161 DE 19/94 y un subprograma denominado Descontaminación Ambiental de Barrancabermeja.

(...)

CLÁUSULA PRIMERA: (...) OBJETO: “aunar esfuerzos para la ejecución del proyecto ADECUACIÓN DE LAS MINIPTAR DEL MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA.

(...)

CLÁUSULA TERCERA — VALOR DEL CONVENIO Y APOORTE DE LAS PARTES: (...). (\$7.796.796.047)

CLÁUSULA CUARTA- VALOR DE LOS APORTES: a CORMAGDALENA le corresponde aportar (\$7.500.000.000), el valor del aporte de Aguas de Barrancabermeja S.A E.S.P. y el Municipio de Barrancabermeja es (\$296.796.047) representados en Bienes y servicios.

CLÁUSULA QUINTA: (...)

- Un primer desembolso (\$3.500.000.000) correspondiente al 44.89% de valor total del proyecto, una vez se suscriba el acta de inicio y se apruebe el plan operativo de inversión, el cual se pagará de acuerdo a la programación del PAC vigencia 2016.

2) Los siguientes desembolsos mediante la presentación mensual de actas parciales de ejecución, una vez sean entregados los informes, de avances con los soportes de los gastos y avalados por el supervisor de Cormagdalena.

3) Un último desembolso del 10% del valor del aporte del convenio, previa entrega del informe técnico y financiero final y su aprobación por parte del supervisor del convenio y de la suscripción del acta de liquidación, al Finalizar la ejecución.

El aporte de Aguas de Barrancabermeja S.A E.S.P, se legalizará acorde a su ejecución y se registrará en las actas de avance presentadas, soportado con evidencias objetivas de su implementación.

Los pagos se realizarán una vez AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A E.S.P radique la correspondiente cuenta de cobro, previo cumplimiento de los requisitos exigidos por CORMAGOALENA para el pago, (...)

PARÁGRAFO ÚNICO-- En el evento de incumplimiento por parte de AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A E.S.P de las obligaciones que le corresponde en el presente convenio, deberá restituir inmediatamente la totalidad de los recursos entregados por CORMAGOALENA.

(...)

CLÁUSULA SEPTIMA- PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del presente convenio ser hasta el treinta y uno (31) de Diciembre de das mil dieciséis (2016). Previa suscripción del acta de inicio y del cumplimiento de los requisitos de ejecución.

(...)

CLÁUSULA NOVENA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

A) CORMAGDALENA se obliga a:

- Garantizar la apropiación y el aporte de los recursos económicos para la ejecución del convenio.
- Realizar las actividades de seguimiento y control requeridas para el cumplimiento del objeto del convenio a través de los formatos de calidad de Cormagdalena.
- Revisar el cumplimiento por parte del ejecutor de las obligaciones establecidas en el convenio.
- Realizar la designación del supervisor del convenio para el seguimiento o supervisión de cumplimiento del objeto del convenio.
- Realizar los pagos del convenio previa certificación de recibo a satisfacción por parte del supervisor.

- Formar parte y participar en las reuniones de comité técnico creado para OBLIGACIONES DEL AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. E.S.P.:

a. Aportar los recursos de cofinanciación en bienes y servicios comprometidos para este convenio.

b. Ejecutar las actividades y utilizar los recursos desembolsados por CORMAGDALENA exclusivamente en la ejecución de las actividades establecidas en el proyecto (...)

(...)

g. Realizar Informes de avance mensuales

h. Presentar los informes de avance solicitados por Cormagdalena.

i. Abrir cuenta de ahorros específica para el manejo de los recursos del convenio”

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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.

(...)

Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

.1.1.1 Gastos

(...)

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. (...)

(...)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayados fuera de texto)

El 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, establece:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.

La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe los siguientes grupos y cuentas, así:

“1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos

a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con: “1-El valor de los recursos entregados: 2- El valor de los rendimientos obtenidos”. Se acredita con: “1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo. (...)

1615- CONSTRUCCIONES EN CURSO

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

1640-EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1615-Construcciones en Curso, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682-Propiedades de Inversión, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago y 1941-Bienes Adquiridos en Leasing Financiero.

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

480

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras

52 DE OPERACIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

8355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.

(...)

9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, particularmente el numeral 11) de los considerandos, y las clausulas quinta, y novena del Convenio Interadministrativo No. 1-0016-

2015 se concluye que los recursos aportados por CORMAGDALENA deben recibir el tratamiento de recursos entregados en administración.

Toda vez que estos recursos fueron entregados para ejecutar un proyecto que hace posible desarrollar una parte del cometido estatal de CORMAGDALENA, y por expresa disposición del convenio, debe abrirse una cuenta de ahorro específica para el manejo de los recursos, sobre los cuales el dueño decide su utilización, su destino y su restitución por incumplimiento en la ejecución, así mismo el administrador debe realizar informes mensuales del avance en la ejecución de los recursos administrados; además no se evidencia la existencia de una cláusula que contemple pago alguno como contraprestación al administrador de los recursos por la ejecución de dicho proyecto, razón por la cual con ocasión del giro de los recursos, no se puede causar directamente el gasto.

En tal sentido para el reconocimiento de dicho convenio se deben realizar los siguientes registros

.1. CON EL GIRO DE LOS RECURSOS

CORMAGDALENA, reconoce un derecho mediante un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

EL ADMINISTRADOR, reconoce un pasivo, con un débito en la cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

1.2. CON LA EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS

CORMAGDALENA, por lo menos al finalizar cada mes, con la información suministrada por el Administrador, sobre el avance de ejecución de los recursos, sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos generados en virtud del convenio, debe proceder a disminuir los recursos entregados en administración mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo , mediante un débito en las respectivas subcuentas, de la cuenta 1615- CONSTRUCCIONES EN CURSO y/o en las subcuentas y cuentas del Grupo 52- DE OPERACIÓN, y un crédito en la subcuenta 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez terminadas la obras y las mismas se encuentren en condiciones de utilización, deberán efectuarse las reclasificaciones a la respectiva subcuenta, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES si a ellos hubiere lugar, acreditando las subcuentas de las cuentas 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

EL ADMINISTRADOR con la ejecución de los recursos, disminuye el pasivo por los Recursos recibidos en administración y alternamente debe acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Además le corresponde informarle a CORMAGDALENA sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos generados en virtud del convenio, para que este proceda a actualizar sus registros contables.

De otra parte, en caso, que CORMAGDALENA, decida ceder la propiedad sobre los bienes obtenidos de la ejecución de los recursos al Municipio de Barrancabermeja, los registros adecuados corresponden a los indicados en el numeral 24-TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS, descrito en las consideraciones.

Es preciso advertir que la entidad debe incorporar en los convenios las cláusulas conducentes a garantizar el adecuado y oportuno flujo de información y soportes que permitan hacer el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones en el respectivo período contable.

CONCEPTO No. 20162000006811 DEL 10-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de bienes inmovilizados que pertenecen a la entidad y dejados en custodia a cargo de la misma.

Coronel
ADÁN LEÓN BERMÚDEZ
Director Administrativo y Financiero
Policía Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550000188-2, donde manifiesta:

“Atendiendo a los parámetros pronunciados en el régimen de contabilidad pública y en los distintos conceptos de doctrina contable donde aclara que en relación a los bienes de la entidad contable pública (Sic), cuando estos no están siendo utilizados deben ser registrados en la cuenta 1437xx (Sic) como no explotados donde expresa; “1637 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS (Sic) Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)”, de la misma forma expresa que los bienes entregados a la institución para su custodia por fiscalías por encontrarse envueltas en alguna investigación, se deben registrar en la cuenta 9306 (cuentas de orden) donde su dinámica enuncia; “9306xx BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad contable pública para su salva guarda o custodia. (...)”.

Por lo anterior, dada algunas circunstancias presentadas en referencia al manejo y control de los bienes de propiedad de la institución, donde se tiene activos pertenecientes a la Policía Nacional, mismos que se encuentran inmovilizados por fiscalías, quienes lo dejan en custodia de la misma Policía, me permito solicitar concepto sobre la correcta contabilización de los mismos, si estos se deben registrar solo en la cuenta 1637 como no explotados mientras culmina la investigación, o por el contrario se deben registrar adicionalmente en cuentas de orden, y en tal caso en que cuenta de orden deben ser contabilizados.

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, define uno de los principios de la información contable en los siguientes términos:

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

De otra parte, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las cuentas de orden establecen que:

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, las Normas Técnicas Relativas a las Notas a los estados contables básicos contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública establecen:

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

380. **Relativas a recursos restringidos.** Deben revelarse los recursos líquidos, bienes, derechos y obligaciones, así como los ingresos, costos y gastos que en virtud de disposiciones legales tienen destinación específica, los cuales fueron incorporados en la información contable y,

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse.
- 2- El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio
- 2- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.

9306 BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad contable pública para su salvaguarda o custodia.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991502-Bienes Recibidos en Custodia.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor correspondiente a los bienes recibidos en custodia que se devuelven.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes recibidos en custodia

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Los bienes de la institución inmovilizados y dejados en la misma para su custodia, deben permanecer registrados en las subcuentas respectivas de la cuenta 1637 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, puesto que continúan siendo activos de la entidad. En consecuencia, no es procedente su reconocimiento en cuentas de orden, ya que el objeto del registro a este nivel versa sobre bienes de terceros.

No obstante lo anterior, debe revelar en las Notas a los Estados Contables todo aquello relacionado con el hecho y que conduzca a una mejor comprensión para los usuarios de la información contable.

CONCEPTO No. 20162000007241 DEL 11-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos Gastos Cuentas por pagar
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento contable de la última doceava del Sistema General de Participaciones. - Tratamiento contable de los intereses moratorios originados en la obligación por concepto de servicios públicos, que fueron condonados en un acuerdo de pago. - Procedimientos para la actualización de las Propiedades, Planta y Equipo.

Doctor

JOHN JANNER HERNANDEZ SANCHEZ

Asesor Contable

Municipio Guataquí Cundinamarca

Guataquí - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500003752 en formula la siguiente consulta:

(...) solicito su apoyo para conocer las directrices o procedimientos en los siguientes casos de operaciones recíprocas:

- ¿La última doceava de salud de régimen subsidiado y salud pública no se causa? Al cierre de la vigencia 2014 lo deje causado no obstante observé que la entidad encargada de administrar estos recursos la reporta en el momento del giro, es decir en el mes de enero.

Por favor aclarar esta situación y procedimiento que deben tener en cuenta los entes territoriales.

- El Municipio de Guataquí suscribió un acuerdo de pago con la Empresa de Energía de Cundinamarca lo que conlleva a la condonación de los intereses moratorios que tenía (Sic) reconocido o facturados a la fecha de la firma del Acuerdo. A la fecha la empresa de energía reporta el saldo de la obligación incluyendo dicho monto, no obstante en mi contabilidad no los tengo reconocidos. ¿Cual (Sic) debe ser el criterio a seguir en este tipo de casos?

Sobre esta inquietud, el consultante amplió la información en los siguientes términos:

“En fecha 06 de agosto de 2012 el Municipio de Guataquí suscribió un Acuerdo de pago con la Empresa de Energía de Cundinamarca bajo las siguientes condiciones:

Deuda con la Empresa de Energía periodo julio-2000 a Julio-2012 (Servicio de Energía + Intereses mora) = \$ 993.551.134

Deuda con la Empresa de Energía a julio-2012 (Consumo) = \$ 762.456.470

Deuda con la Empresa de Energía a julio-2012 (Intereses moratorios) = \$ 231.094.664

De lo anterior, dicho acuerdo de pago contempla en su artículo primero un descuento en los valores de intereses moratorios por valor de \$231.094.664, sujetos al cumplimiento del Acuerdo.” (Subrayado fuera de texto)

La situación objeto de consulta es relacionada con las operaciones recíprocas toda vez que la empresa de energía continua (Sic) registrando en sus estados financieros como cuenta por cobrar al Municipio los \$231 millones de los intereses moratorios, entre tanto mis registros contables no los reflejan como deuda, no obstante, los tengo reportados como una obligación contingente.”

3. Me gustaría conocer las orientaciones o procedimientos que puede hacer la entidad municipal para la valoración de la propiedad, planta y equipo. ¿La oficina de planeación puede realizar el avalúo técnico de los inmuebles?

En los siguientes términos se atiende la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES

- Tratamiento contable de la última doceava del Sistema General de Participaciones.

La doctrina Contable Pública, la cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, contiene conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación-CGN, aplicables al caso por usted consultado, entre ellos el concepto No. 140553 del año 2010, dirigido a la Subcontaduría de Centralización de la Información de la CGN, en sus conclusiones señalo:

“CONCLUSIÓN: En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que atendiendo el principio de causación o devengo, la última doceava del Sistema General de Participaciones se causa en el período al cual corresponda, una vez el Ministerio de Educación haya expedido el acto de reconocimiento de la obligación, atendiendo lo establecido en el artículo 357 de la Constitución Política, el artículo 2º de la Ley 715 de 2001 y la distribución efectuada en el documento CONPES correspondiente.”

- Tratamiento contable de los intereses moratorios originados en la obligación por concepto de servicios públicos, que fueron condonados en un acuerdo de pago. Los numerales, 202, 203, 204, 205, 223 y 224 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas al reconocimiento del pasivo, disponen:

“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

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

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. (...)

9.12.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionados con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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.”

Adicionalmente los párrafos 263, 282, 283 relativos a las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen:

263. Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los transacciones, hechos u operaciones relacionados con los ingresos, gastos y costos de la entidad contable pública.

9.1.4.2 Gastos

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” (...) (Subrayado fuera de texto)

- Procedimientos para la actualización de las propiedades, planta y equipo.
Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública adoptado a través de la Resolución 354 de 2007 y teniendo en cuenta sus versiones posteriores, prescribe lo siguiente:

“133. El costo histórico será objeto de actualización usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, valor presente neto, costo de reposición, valor de realización y valor razonable.

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertida un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivos o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...) "(Subrayado fuera de texto)

Respecto a la actualización del valor de los activos fijos de la entidad contable pública, el 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 adoptado a través de la Resolución 354 de 2007 y teniendo en cuenta sus versiones posteriores, señala:

"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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, lo ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

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)

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128- PRO VISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Da) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.

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. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES EN LA ACTUALIZACIÓN.

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo.”

CONCLUSIONES

- **Tratamiento contable de la última doceava del Sistema General de Participaciones.**

El Municipio debe aplicar lo dispuesto en el concepto No. 140553 del año 2010 señalado en las consideraciones, del cual anexo una copia, por cuanto es aplicable al caso por usted consultado.

- **Tratamiento contable de los intereses moratorios originados en la obligación por concepto de servicios públicos, que fueron condonados en un acuerdo de pago.**

De acuerdo con lo planteado en la consulta y la información adicional obtenida mediante conversación telefónica y correo electrónico, y teniendo en cuenta que el artículo 1º del acuerdo señala que la condonación del valor de los intereses está sujeta al cumplimiento del mencionado acuerdo, se concluye que el Municipio debe mantener reconocidos en su contabilidad tanto el valor de los intereses moratorios causados con la Empresas de Energía, como una cuenta por pagar, hasta el momento en que se materialice la condonación en virtud del cumplimiento de las condiciones estipuladas en el acuerdo de pagos.

El valor de los intereses será retirado de la contabilidad en el momento que el Municipio se haga acreedor a la condonación, mediante un débito a la subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Así mismo, a la Empresa de Energía, le corresponde el reconocimiento del derecho por la prestación del servicio establecido en el acuerdo de pago incluyendo los intereses de mora,

de manera que se garantice la debida reciprocidad de los valores causados entre las dos entidades y el adecuado reporte de las operaciones recíprocas a la CGN.

- **Procedimientos para la actualización de las Propiedades, Planta y Equipo.**

La norma técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de las Propiedades Planta y Equipo prescrita en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establece que estas propiedades, deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, los cuales pueden establecerse mediante avalúo técnico de acuerdo a las condiciones establecidas en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos.

Por lo anterior, el Municipio deberá efectuar avalúo técnico a todas sus Propiedades, planta y equipo, con una frecuencia de tres (3) años o con una periodicidad menor si el valor en libros de estos activos sufre cambios significativos respecto al costo de reposición o el valor de realización, exceptuando los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes en el período de adquisición y aquellas Propiedades, planta y equipo que se encuentren ubicadas en zonas de alto riesgo.

Con relación a la pregunta sobre si la Oficina de Planeación del Municipio puede realizar el avalúo técnico de los inmuebles, es una definición que le compete a la entidad pública la designación del evaluador o evaluadores. Cuando se trate de avalúos con propósitos de actualización contable que puedan adelantarse por servidores públicos de la entidad o de otras entidades públicas que colaboren con tal proceso (cuando no se opte por la contratación de personas naturales o jurídicas externas), se requerirá que éstos posean la idoneidad necesaria, es decir, que tengan los conocimientos, la experiencia exigida o que reúnan las condiciones, calificación, habilidades o competencias para efectuar tal actividad.

CONCEPTO No. 20162000008491 DEL 16-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Diferencia entre la depreciación acumulada de las Propiedades, Planta y equipo que se descuenta para establecer el valor en libros

	de un activo, frente a la depreciación utilizada en el modelo adoptado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi para establecer el costo de reposición de un inmueble
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Señor Brigadier General
 PABLO FEDERICO PRZYCHODNY JARAMILLO
 Director General
 Agencia Logística de las Fuerzas Militares - Ministerio de Defensa Nacional
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-000752-2, del 5 de febrero 2016, en la que solicita concepto de la Contaduría General de la Nación para aclarar las inquietudes en relación con la valorización de los bienes inmuebles, señalado lo siguiente:

“La Contaduría General de la Nación establece que para poder realizar las contabilizaciones de las valorizaciones de los activos de la entidad contable pública se debe tener en cuenta el numeral 9.1.1.5 de Régimen de Contabilidad Pública, el cual en relación con la valorización de las Propiedades, planta y equipo en su párrafo 173 establece: “Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización”.

Se define como valor de realización el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

De igual forma la entidad que nos realizó los avalúos a los bienes inmuebles, Instituto Geográfico Agustín Codazzi define el método del Costo de Reposición como: “aquel que busca establecer el valor comercial del bien objeto de avalúo a partir de estimar el costo total de la construcción a precios de hoy, un bien semejante al del objeto de avalúo, y restarle la depreciación acumulada. Al valor así obtenido se le debe adicionar el valor correspondiente al terreno. Para ello se utilizará la siguiente fórmula:

$$V_c = \{C_t - D\} + V_t$$

En donde:

V_c = Valor comercial

C_t = Costo total de la construcción

D = Depreciación

V_t = Valor del terreno

Parágrafo. - Depreciación. Es la porción de la vida útil que en términos económicos se debe descontar al inmueble por el tiempo de uso, toda vez que se debe evaluar la vida restante del bien”.

A su vez, el numeral 18 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, señala 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados”.

Ahora bien, si al momento de determinar el Costo de Reposición se descuenta la Depreciación del bien y nuevamente se descuenta del valor en libros, sería prudente realizar el ajuste a la valorización cuando se han tomado dos veces el descuento de la depreciación?.

Lo anterior debido a que la entidad al observar que el Instituto Geográfico Agustín Codazzi descontó la depreciación para realizar el avalúo y el régimen nuevamente manifiesta que se debe descontar la depreciación, solicitamos a ustedes analizar esta situación y conceptuarnos si efectivamente debemos restar la depreciación para compararla con el valor presentado por la entidad idónea en el proceso de valorizaciones”.

CONSIDERACIONES

En efecto, tal como lo señala en su comunicación, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, mediante Resolución No. 620 del 23 septiembre 2008, “Por la cual se establecen los procedimientos para los avalúos ordenados dentro del marco de la Ley 388 de 1997”, en relación con el costo de reposición como criterio para determinar el avalúo de los inmuebles, en el Artículo 3º, estableció lo siguiente:

Artículo 3º.- Método de costo de reposición. Es el que busca establecer el valor comercial del bien objeto de avalúo a partir de estimar el costo total de la construcción a precios de hoy, un bien semejante al del objeto de avalúo, y restarle la depreciación acumulada. Al valor así obtenido se le debe adicionar el valor correspondiente al terreno.

Para ello se utilizará la siguiente fórmula:

$$Vc = \{Ct - D\} + Vt$$

En donde:

Vc = Valor comercial

Ct = Costo total de la construcción

D = Depreciación

Vt = Valor del terreno

Parágrafo. - Depreciación. Es la porción de la vida útil que en términos económicos se debe descontar al inmueble por el tiempo de uso, toda vez que se debe avaluar la vida remanente del bien.

Existen varios sistemas para estimar la depreciación, siendo el más conocido el Lineal, el cual se aplicará en el caso de las maquinarias adheridas al inmueble. Para la depreciación de las construcciones se deben emplear modelos continuos y no los discontinuos o en escalera. Deberá adoptarse un sistema que tenga en cuenta la edad y el estado de conservación, tal como lo establece Fitto y Corvini, para lo cual se presentan las ecuaciones resultantes del ajuste para los estados 1, 2, 3 y 4. (Ver capítulo VII De las Fórmulas Estadísticas)

En relación con los principios de contabilidad pública, que constituyen pautas básicas o macroreglas que dirigen el proceso para la generación de la información contable pública que contiene el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública – RCP, en el párrafo 119, establece:

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...). (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en los párrafos 131, 136 y 137, punto 9.1 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

131. Las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, de tal forma que los resultados obtenidos se ajusten a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

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. (Subrayado fuera de texto)

En relación con el reconocimiento y actualización de los bienes que conforman la propiedad, planta y equipo, es importante atender lo estipulado en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, que en los párrafos 132, 133, 166, 169 y 173:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo.

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

173. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto. (Subrayado fuera de texto)

El Título II del Manual de Procedimientos del régimen de contabilidad pública, en el Capítulo III señala el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos

relacionados con las Propiedades, planta y equipo”, en los numerales 18 y 19 establece los criterios para la actualización y el registro de la misma, señalando:

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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

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.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior. (Subrayados fuera de texto)

El nuevo marco de contabilidad para entidades de gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, en el numeral 6.3.4.4 del Marco conceptual, en relación con el costo de reposición, señala lo siguiente:

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere

mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.

En la doctrina contable pública emitida por la contaduría General de la Nación mediante concepto No. 20152000024451 de fecha 29 de abril de 2015, se concluyó lo siguiente:

“La valorización o desvalorizaciones son consecuencia de un hecho estático, que deviene de la comparación entre un avalúo técnico y el valor en libros de un bien, en un momento determinado, tendiente a corregir las desviaciones en la medición de un activo, originadas en distintos factores, tales como fenómenos económicos, tecnológicos, etc.; en tanto que la depreciación es un proceso dinámico mediante el cual se reconoce la medida en que los activos contribuyen al desarrollo de las funciones de una entidad, con ocasión de su uso asociado a sus actividades misionales y/o administrativas”

CONCLUSIONES

De conformidad con la regulación contable contenida en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en las políticas y prácticas contables de cada entidad se deberá seleccionar un método técnico que estime de la mejor manera el valor real del bien, identificando el propósito para el cual se aplica la metodología correspondiente, si es con fines de actualización de las propiedades mantenidas para el desarrollo del cometido estatal, o si por el contrario, lo que se pretende es establecer un valor de enajenación para efectos de la disposición de un bien. En la primera situación, la entidad reexpresará su costo histórico mediante el costo de reposición, en tanto que, en la segunda, se deberá reexpresar mediante el valor de realización.

Según lo señala el numeral 18 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, el valor en libros de un activo debe actualizarse periódicamente, buscando que el monto por el cual se revela en la contabilidad no pierda confiabilidad con el transcurso del tiempo; para ello se deben utilizar criterios como el costo de reposición al que hace referencia el Instituto Geográfico Agustín Codazzi en el Artículo 3º de la Resolución 620 de 2008.

De acuerdo con el enfoque adoptado por el IGAC en la citada resolución, para determinar el valor presente del potencial de servicio o el valor económico de la vida útil restante de un activo, se estima el valor de la inversión que sería necesaria para construir un bien semejante a aquel que es objeto de avalúo, a precios de hoy, como si fuese nuevo; luego calcula y

descuenta la depreciación de esa construcción hasta la fecha de avalúo para determinar así el potencial de beneficios económicos o de servicios restantes para ese activo.

De otro lado, según lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el numeral 18, Capítulo III, Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública -RCP-, el valor en libros de un activo que hace parte de la Propiedad, planta y equipo es el resultado de restar del costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización.

Obsérvese que según lo establecido por la Contaduría General de la Nación, se parte del valor de una inversión a precios corrientes (precios históricos) para determinar cuál es el valor neto por el que el activo se revela actualmente en la información contable; mientras que el modelo del IGAC parte de un activo alternativo para el que se supone una inversión total a precios actuales, al que se reduce la depreciación a la fecha para obtener el valor neto del potencial de beneficios económicos o de servicios restantes para ese activo.

El objetivo principal del avalúo es poder comparar el valor neto en libros de un activo clasificado como propiedades, planta y equipo con el avalúo (costo de reposición o de realización), según el caso. Así las cosas, una vez obtenidos ambos datos (valor en libros y el avalúo), se contrastan esas cifras entre sí, para conocer si el monto neto por el cual se está revelando el activo en la contabilidad es superior o inferior, lo que obliga a efectuar el ajuste correspondiente, para que la información contable presente el activo por un valor en libros equivalente al potencial de beneficios económicos o de servicios restantes para ese activo.

En atención a lo señalado por el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el reconocimiento de valorizaciones o desvalorizaciones (provisiones) son consecuencia de la comparación, en un momento determinado, del avalúo técnico de un bien y el valor en libros del mismo, tendiente a corregir las desviaciones en la medición de un activo, originadas por distintos factores, tales como fenómenos económicos o tecnológicos, entre otros; en tanto que la depreciación es un proceso dinámico mediante el cual se reconoce la medida en que los activos contribuyen al desarrollo de las funciones de una entidad, con ocasión de su uso asociado a sus actividades misionales y/o administrativas

En consecuencia, si el valor en libros del bien analizado, es mayor al monto del avalúo actual, se reconoce una provisión, lo cual disminuye el valor en libros hasta hacerlo equivalente con el costo de reposición o de realización. Pero si la situación es contraria, es decir, que el costo de reposición o de realización sea mayor, la entidad debe reconocerá una valorización, para incrementar el valor en libros.

Como puede observarse, se trata de dos procedimientos independientes entre sí, que válidamente detraen la depreciación para lograr sus propios objetivos, y que en forma alguna se contraponen. En consecuencia, si el valor en libros del bien analizado es mayor al monto del avalúo actual, se reconoce una provisión, lo cual disminuye el valor en libros hasta hacerlo equivalente con el costo de reposición o de realización. Pero si la situación es contraria, es

decir, que el costo de reposición o de realización sea mayor, la entidad debe reconocerá una valorización, para incrementar el valor en libros.

Al respecto, el numeral 19 del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo”, señala que cuando el costo de reposición o el valor de realización sea mayor al valor en libros, la diferencia se debe reconocer mediante un débito en la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. Pero si la situación es contraria, se deberá debitar las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditar las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

CONCEPTO No. 20162000009041 DEL 18-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Capitalización de costos de construcción

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Capitalización de costos de construcción

Doctora:

BLANCA MARINA ALBARRACÍN VILLAMIZAR
 Profesional Universitario Contadora
 ESE Hospital Universitario de Santander
 Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500009252, de fecha 9 de febrero de 2016, en la cual solicita de la Contaduría General de la Nación (CGN):

“La ESE Hospital Universitario de Santander se encuentra en el proceso del reforzamiento estructural que consiste en una reforma significativa al edificio-reforma exigida por el Ministerio de la Protección Social, en este proceso han existido diferentes costos causados por las obras de construcción que se están realizando, planes de contingencias, arrendamientos, adecuaciones eléctricas, adquisición de equipos, consultorías, entre otros.

La pregunta exacta es si estos costos y gastos se deben registrar en el código contable 1615 Construcciones en curso.”

CONSIDERACIONES

- **Según el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente):**

El párrafo 132 del Régimen de Contabilidad Pública define el Costo histórico como:

“132 **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que sucedan. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación...” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, determina: “CONSTRUCCIONES EN CURSO

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
- El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
- El valor trasladado de la cuenta Propiedad, planta y equipo no explotados.

SE ACREDITA CON:

- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en el acta de entrega.
- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- El valor registrado al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.”
(Subrayado fuera del texto)

(...)

“ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

(...)

REPARACIONES Y MANTENIMIENTOS

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costos de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

...” (Subrayado fuera del texto)

- **Según el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Anexos de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación):**

“PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

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." (Subrayado fuera del texto)

"1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentra en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las construcciones recibidas en donación, cesión u otra modalidad.
- El valor de los materiales incorporados a las obras.
- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.
- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta la Contaduría General de la Nación se pronuncia:

- **Según el Régimen de Contabilidad Pública (Marco Precedente)**

Los costos asociados a la reforma del edificio constituyen cargos a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en cuanto ella conlleve una ampliación del edificio, para posteriormente, una vez terminada esta, efectuar el traslado a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. Si las erogaciones no corresponden a una ampliación del inmueble, pero amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, permiten una reducción significativa de los costos o incrementan su vida útil, se capitalizan como un mayor valor del activo, en la subcuenta respectiva de la cuenta donde se encuentra registrado el inmueble en proceso de reforma.

Por otra parte, las erogaciones que corresponden a reparaciones o mantenimiento del inmueble, y las que habiéndose causado con ocasión de la reforma, no sean inherentes a su ejecución, para colocar el inmueble en condiciones de uso, deben ser reconocidas como gastos, en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de las mismas.

- **Según el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Anexos de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación):**

Los costos asociados a la reforma del edificio constituyen cargos a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en cuanto ella conlleve una ampliación del edificio y estén directamente relacionadas con esta, para posteriormente, una vez terminada, efectuar el traslado a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. Si las erogaciones no corresponden a una ampliación del inmueble, pero incrementan la capacidad operativa del activo serán reconocidas como mayor valor del mismo, siempre que contribuyan a la obtención de beneficios económicos futuros; si las erogaciones están relacionadas con la recuperación de la capacidad del activo o con mejoras rutinarias destinadas a mantener la capacidad del activo, serán reconocidas como gastos y no podrán capitalizarse dentro del valor del inmueble reconocido en libros.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar y clasificar las distintas erogaciones, de conformidad con los anteriores criterios y determinar el procedimiento contable respectivo según los distintos escenarios, para cada uno de los marcos normativos aplicables en el tiempo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto N° 20162000002471 del 12-02-2016

CONCEPTO No. 20162000009941 DEL 05-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Incorporación bienes de la entidad, sobrantes en inventario físico

Doctora

SANDRA ISABEL URREGO

Contador

Alcaldía Municipal de Aguazul

Aguazul – Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002302-2, del 17 de marzo de 2016, mediante la cual consulta:

“En la entidad pública se vienen adelantando procesos de depuración a algunas cuentas de activos del Municipio. Para lo cual se realizó un inventario de activos de la cuenta muebles, enseres y equipos de oficina. Como resultado de esta toma física se determinó que algunos de los bienes no estaban registrados por lo tanto el resultado es un mayor valor en los activos que conforman esta cuenta. ¿Por lo anterior, se realiza consulta para determinar cómo debemos registrar el mayor valor obtenido por toma física de inventario de bienes muebles, enseres y equipo de oficina?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 357 de 2008 mediante la cual se adoptó el Procedimiento de control interno contable señala en el numeral 3 del Procedimiento en relación con la depuración contable permanente y de 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.

Por su parte el CGC describe la cuenta 1665-Muebles, enseres y equipo de oficina como: “Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, (...)”.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...) 3125-Patrimonio público incorporado y 3255-Patrimonio institucional incorporado.

DINÁMICA

Se debita con: (...) 2. El valor de los bienes que se reciben en calidad de donación, cesión, aporte o que se incorporen, una vez surtidos los trámites de legalización. (...).”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que las entidades contables públicas deberán adelantar las gestiones necesarias que permitan que los datos contenidos en sus estados y reportes contables cumplan con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, es así como una vez efectuado el inventario físico y depurado el saldo de la cuenta de Muebles, enseres y equipo de oficina, los bienes de la entidad que no habían incorporado a la contabilidad podrán reconocerse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

CONCEPTO No. 20162000012521 DEL 03-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros gastos Inversiones e instrumentos derivados

SUBTEMA	Reconocimiento de diferencias presentadas en la toma física de inventarios Reconocimiento amortización de activos intangibles Presentación reporte operaciones recíprocas de los aportes en EICE
----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora

SANDRA ISABEL URREGO

Contador

Alcaldía Municipal de Aguazul

Aguazul – Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002305-2, del 17 de marzo de 2016, mediante la cual consulta:

- a.Cuál es el procedimiento para registrar el menor o mayor valor de los activos, como resultado de la toma física efectuada.
- b. ¿Qué criterio debe establecer la entidad para la amortización de las licencias y software del municipio teniendo en cuenta que el RCP no establece la vida útil?
- c. El reporte de operaciones recíprocas de diciembre de 2015, al incluir la inversión patrimonial del Municipio en la Empresa Agroindustrial Casanareña de Lácteos- CASALAC E.I.C.E., generó un error porque la entidad receptora del aporte no es societaria. Sobre el particular la entidad pregunta, ¿porque no es posible reportarla?

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

b. Criterios para la amortización de las licencias y el software.

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles señala en el numeral 8. “Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios.” En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar.

En las entidades de gobierno general, la amortización de activos intangibles no asociados a la producción de bienes o servicios individualizables se registran debitando la subcuenta 312807-Amortización de Otros activos o 327006-Amortización de otros activos, de las cuentas 3128–PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB); (...).

c. Reconocimiento de la participación del Municipio en una empresa industrial y comercial del estado

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, define las Inversiones patrimoniales como, “7. Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor.” (Subrayado fuera de texto)

El reconocimiento contable de las cuotas o partes de interés social cuando se trata de inversiones en entidades controladas, se realiza afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, cuando la inversión se realiza en una Empresa societaria.

Así mismo, el numeral 18 del mencionado Procedimiento señala, “Inversiones patrimoniales en entidades no controladas. Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permite a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. (...)”

Su reconocimiento se realiza en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

a. Procedimiento para registrar el menor o mayor valor de los activos en la toma física

Con el radicado 20162000009941 de 5 de abril de 2016, dirigido a esa entidad, fue atendida la consulta relacionada con el reconocimiento de los bienes que no habían incorporado y que surgen en la toma física, en los siguientes términos, “una vez efectuado el inventario físico y depurado el saldo de la cuenta de Muebles, enseres y equipo de oficina, los bienes de la entidad que no habían incorporado a la contabilidad podrán reconocerse debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.”

En relación con los faltantes de bienes, al margen de las investigaciones administrativas o fiscales a que haya lugar, con el objeto de depurar las cifras en la contabilidad, afectará el resultado del ejercicio, subcuenta 581006–Pérdidas en siniestros o 581090–Otros gastos extraordinarios de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, según corresponda.

b. Criterios para la amortización de las licencias y el software.

Para la amortización de los activos intangibles como las licencias y el software, la entidad deberá determinar el lapso durante el cual espera percibir los beneficios económicos o el potencial de servicios del respectivo activo, teniendo en cuenta que su valor se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada desde el momento en el cual empiece a utilizarlo.

Cuando los activos intangibles amortizables en una entidad de gobierno general no se utilizan en la producción de bienes o servicios individualizables, la amortización se registra debitando la subcuenta 312807-Amortización de Otros activos, de la cuenta 3128–PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB).

c. Reconocimiento de la participación del Municipio en una empresa industrial y comercial del estado

Los recursos aportados a una empresa en donde su patrimonio no está conformado por acciones, cuotas o partes de interés social y en su lugar se realiza un aporte de capital para la constitución de la nueva empresa, o para fortalecimiento patrimonial, el desembolso de dichos recursos corresponde reconocerlo como un gasto en la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En consecuencia, no es posible presentarlo como una inversión por cuanto la empresa que recibe el aporte no es societaria y al no presentar tabla de participación patrimonial, en el

proceso de consolidación que realiza la Contaduría General de la Nación no es posible eliminar la inversión contra el patrimonio de la empresa.

CONCEPTO No. 20162000014351 DEL 27-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de retiro de propiedades planta y equipo, documentos soporte y responsables de esta actividad

Doctor
ALDEMAR ANTONIO URZOLA RAMÍREZ
Contador
Hospital San Jerónimo de Montería
Córdoba - Montería

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002870-2 en la cual manifiesta:

“(…), solicito capacitacion (Sic) o protocolo la (sic) dar de baja de activos de la ESE aplicando los procesos contables, es decir: Quienes (sic) participan para dar la salida del inventario de propiedad planta y equipo y que (Sic) documento debe generarse para sacar estos (Sic) activos del balance general. Gracias.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

(…)

336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.

.1.1. Soportes de contabilidad

337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe: “(...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)” (Subrayados 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, resuelve:

“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.

(...)

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, (...)

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.

(...)

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago

o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

El reconocimiento y revelación contable para los casos en que se decida dar de baja un bien, es el indicado en el numeral 23 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.

En consecuencia, los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras, por el valor definido por la entidad, de acuerdo a las condiciones del bien, mediante un débito la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y un crédito en la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-

DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), hasta tanto se determine su destino final, es decir, su destrucción, donación o venta. En el evento de presentarse la venta, deberá acreditarse la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS y alternamente eliminar los saldos reconocidos inicialmente en las cuentas de orden.

Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En relación con el documento a generar para sacar estos activos del Balance General, se debe dar cumplimiento a las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad y a los numerales 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.7. Soportes documentales de la Resolución 357 de 2008. Por tanto, por corresponder a un asunto propio del resorte administrativo, la entidad deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con los manuales de políticas y procedimientos que debe implementar para el manejo y control de los bienes.

Respecto a quiénes participan en este proceso, igualmente la entidad dentro su autonomía, deberá señalar las personas o áreas a quienes se les asignen responsabilidades y compromisos para ejecutar las actividades respectivas a la baja de bienes, en los manuales de políticas, procedimientos y funciones, atendiendo sus condiciones particulares.

CONCEPTO No. 20162000015751 DEL 13-06-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Pertinencia de realización de avalúos a las Propiedades, planta y equipo

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
2	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Pertinencia de realización de avalúos a las Propiedades, planta y equipo

Doctor
JULIÁN CAMILO COLMENARES
Abogado
Agencia Nacional de Hidrocarburos

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003273-2 en la que informa que la Agencia está en la elaboración de los estudios previos para contratar el avalúo de bienes muebles e inmuebles de la ANH, por lo cual se pregunta lo siguiente:

¿A fecha de hoy es posible realizar el trámite de avalúos de la entidad dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública y a la circular externa 060 de 2005 que establecen que cada 3 años debe hacerse un avalúo de los bienes de las entidades públicas? o por el contrario ¿con la incorporación del marco normativo aplicable mediante la Resolución 533 de 2015 dicho proceso de avalúos no se puede llevar a cabo?

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

CONSIDERACIONES

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Los numerales 18, 20 y 21 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública establecen lo siguiente:

“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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como

aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

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.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

(...)

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. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo". (Subrayado fuera de texto).

MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El artículo cuarto de la Resolución 533 de 2014, establece que:

“ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.” (Subrayado fuera de texto).

Para la determinación de los saldos de las propiedades, planta y equipo, para el inicio de la aplicación del nuevo Marco normativo adoptado mediante la resolución 533 de 2014, el instructivo 002 del 08 de octubre de 2015 indica que:

“1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, 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).

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad 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).

Finalmente el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, define lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, 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 la entidad 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 entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que ante la inminencia de la aplicación del Nuevo marco normativo para las entidades de gobierno y que las entidades que lo han de aplicar se encuentran en el periodo de preparación, que implica que las entidades deban formular los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, y que con relación a las propiedades, planta y equipos, el Instructivo 002 de 2015 permite que las entidades seleccionen entre alguna de las tres opciones referenciadas en las consideraciones para medir dichos activos, la entidad debe evaluar cuál de las tres opciones atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Si la entidad considera que la mejor alternativa para medir sus Propiedades, planta y equipos es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o al valor actualizado en un periodo anterior, no resulta útil realizar dichos avalúos.

Si por el contrario, considera que la mejor opción es medir los activos al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición es procedente realizar dichos avalúos.

En este último caso, es importante recordar que el procedimiento vigente establece que 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.

CONCEPTO No. 20162000016171 DEL 15-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las partes, componentes y repuestos de equipos de transporte, mientras se encuentran en mantenimiento.

Doctor

LUIS FRANCISCO BALAGUERA BARACALDO

Director de Vigilancia Fiscal

Contraloría Delegada para el Sector Defensa, Justicia y Seguridad

Contraloría General de la República

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°. 20165500034402, mediante la cual manifiesta que en desarrollo del proceso de auditoría que se adelanta al Ministerio de Defensa Nacional, se presentan inquietudes respecto de los registros contables relacionados con los bienes “Reparables, serviciales” que son objeto de inversiones significativas en la mencionada entidad.

Señala que “Se ha evidenciado que el Ejército Nacional tiene registrados a razón de \$1.000.000 cada uno, en cuentas de orden 831590 Otros activos totalmente depreciados, partes, componentes y repuestos que se desmontan de activos terrestres, fluviales y aeronáuticos, que previamente han sido retirados del balance. Estando allí se envían físicamente a mantenimiento afectando el gasto de la unidad ejecutora, reparándolos y dejados nuevamente en cuentas de orden para su control por el valor de la erogación e inversión realizadas en estado reparados y serviciales.”

Al respecto pregunta:

1) Se puede considerar en algún momento que dichas inversiones en estado reparables serviciales, sean registradas en las cuentas de propiedad planta y equipo 1636 en mantenimiento y 1675 en servicio, conforme lo establece el Plan General de Contabilidad Pública?

2. En qué momento o eventos estas inversiones y erogaciones deberían ser incorporadas en el balance de la Entidad?
3. Estas reparaciones y mantenimientos deben reflejarse orden deudora una vez son reparados y serviciales?
4. Si inicialmente, cuando se adquieren los repuestos, son 1910 cargos diferidos; y estos son sacados al servicio y posteriormente requieren de reparaciones, deberían ser de la misma cuenta contable 1910?

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta

CONSIDERACIONES

El Plan general de Contabilidad Pública- PGCP, del RCP, define el costo histórico en los siguientes términos:

“132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

Por su parte, el 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, señala:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

Así mismo, los párrafos 165, 166 y 190 al definir las propiedades, planta y equipos, y los otros activos, establecen lo siguiente:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.”

Por su parte, el catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos del RCP, describe cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, así:

“Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en

actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. “

Esta cuenta contiene la subcuenta 163512- Componentes de Propiedades, planta y equipo

A su vez la descripción y dinámica de las siguientes cuentas, indica:

“1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

DESCRIPCION: Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. (Subrayado fuera de texto)

1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN.

DESCRIPCION: Representa el valor de los equipos de transporte, tracción y elevación de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los equipos de transporte, tracción y elevación para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

1910-CARGOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN: 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. Así mismo, incluye las transferencias condicionadas y los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

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. En el caso de las transferencias condicionadas, la amortización se efectuará con el cumplimiento de la condición, y en el caso del descuento de los bonos y títulos colocados, se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

8315-ACTIVOS RETIRADOS:

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso.

También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

1) Se puede considerar en algún momento que dichas inversiones en estado reparables serviciales, sean registradas en las cuentas de propiedad planta y equipo 1636 en mantenimiento y 1675 en servicio, conforme lo establece el Plan General de Contabilidad Pública?

Respecto de las partes, componentes que se desmontan de activos terrestres, fluviales y aeronáuticos para ser reparados, se reclasificarán temporalmente, por su costo, de la cuenta 1675-EQUIPO DE TRANSPORTE, TRACCION Y ELEVACIÓN, a la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO. Una vez se culmine su proceso de reparación y el elemento se coloque en servicio, se registrarán en la cuenta 1675-EQUIPO DE TRANSPORTE, TRACCION Y ELEVACION.

2. En qué momento o eventos estas inversiones y erogaciones deberían ser incorporadas en el balance de la Entidad?

El valor de las erogaciones deberá reconocerse como mayor valor del activo, en el momento en el que se incurra en ellas, siempre que se cumpla con los criterios establecidos, es decir, que aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos. De lo contrario se reconocerán como gastos del período en que se incurra en ellas.

3. Estas reparaciones y mantenimientos deben reflejarse en cuentas de orden deudoras una vez son reparados y serviciales?

La cuenta 8315-RETIRADOS DEL SERVICIO se utiliza para registrar los bienes que han sido retirados del servicio por encontrarse inservibles, cuando la entidad encuentra razones para controlarlos mientras se define la destinación final de los mismos.

Ahora, en el evento que habiendo sido retirados del servicio por inservibles la entidad decida repararlos para colocarlos en condiciones uso, debe acumular sus costos de reparación en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y alternamente reversar las cuentas de orden inicialmente afectadas.

4. Si inicialmente, cuando se adquieren los repuestos, son 1910 cargos diferidos; y estos son sacados al servicio y posteriormente requieren de reparaciones, deberían se misma cuenta contable 1910?

Los elementos que adquiera la entidad para sus diferentes equipos de transporte se registran en la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, siempre que adicionen o mejoren la capacidad operativa del bien del cual van a formar parte. Cuando el componente se incorpore al bien se debita la subcuenta respectiva de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Por su parte los repuestos que no mejoran la capacidad del bien y van a ser utilizados en diferentes períodos se registran en la subcuenta 191001-MATERIALES Y SUMINISTROS, y en la medida en que se utilicen se amortizan en la respectiva subcuenta del gasto.

CONCEPTO No. 20162000016411 DEL 17-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Provisión y valorización de terrenos

Doctora
MÓNICA DALILA ESPAÑA RAMÍREZ
Profesional Universitario Contratista
Gobernación de Nariño
Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500029162, mediante la cual consulta sobre las razones por las cuales no se provisionan los terrenos y el procedimiento para realizar su valorización.

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

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“(…)

9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

(…)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes”

(…)

173. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto.

(…)

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. Por su parte, cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones, éstas deberán revelarse como otros activos”. (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, así:

“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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999 VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)”.

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 en el período contable respectivo. (...) (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en la descripción de las cuentas, establece:

“1605 - TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682-Propiedades de Inversión, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

1695 -PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de comparar el exceso del valor en libros de los bienes sobre su valor de realización o costo de reposición.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5307-Provisión para Protección de Propiedades, Planta y Equipo y las subcuentas 312801-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo y 327001-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo.

1999 – VALORIZACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 3115-Superávit por Valorización ó 3240-Superávit por Valorización.

3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor del aumento neto del valor en libros de los activos, determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1999-Valorizaciones”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Los terrenos son objeto de constitución de provisiones cuando su valor en libros excede su valor de realización o costo de reposición, cuyo reconocimiento está vinculado con los procesos de actualización, en los cuales debe compararse el valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, de conformidad como se describe a continuación.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, en tanto que si el costo de reposición o el valor de realización es menor al valor en libros, la entidad debe debitar las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditar las subcuenta 199952-Terrenos de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos y el exceso, en caso de existir, debe registrarse como gasto.

Tratándose de activos de las entidades de Gobierno, que no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, mediante un débito en la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y un crédito en la subcuenta 169501 - Terrenos, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), previa la disminución de las valorizaciones reconocidas, si las hubiere.

CONCEPTO No. 20162000016431 DEL 17-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Soporte contable para venta de vehículo sin haber cumplido con el tiempo de depreciación

Señor
JOHN ALEJANDRO ALDANA FLORES
Oficina de Recursos Físicos
Alcaldía de Funza
Funza (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500029772, mediante la cual consulta:

“(…) la camioneta que se encuentra en los inventarios de la administración se puede dar por parte de pago de la compra del vehículo nuevo? (Sic) y de ser así como se sustentaría contable mente el dado de baja (sic) de ese bien ante el sistema SYSMAN ya que no ha cumplido el tiempo de depreciación del bien. (…)”

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

CONSIDERACIONES

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;

(…)

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;” (Subrayados fuera de texto)

En lo relacionado con los documentos soporte, los párrafos 337 y 338 contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indican que:

“9.2.1 Soportes de contabilidad

337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad”. (Subrayados fuera del texto)

Por otra parte, los numerales 3.2 y 3.7 de 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, establecen:

“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.

(...)

3.7. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados”. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Por lo anterior, no es competencia de la Contaduría General de la Nación conceptuar sobre la viabilidad de entregar una camioneta como parte del pago para adquirir un nuevo vehículo, toda vez que ello corresponde a decisiones de carácter administrativo.

Ahora bien, 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 deberá implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos. Por tanto, le corresponde establecer los diferentes documentos soporte que le permitan el registro de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20162000017361 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Transferencias por cobrar Otras transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento del traslado de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental-FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales Reconocimiento de adiciones o mejoras

Doctor
VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO
Contador
Corpochivor
Garagoa - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003109-2, en la cual consulta el tratamiento contable de los siguientes hechos económicos:

1. El traslado de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental-FCA
2. El encerramiento para la protección de las estaciones de monitoreo climático.

CONSIDERACIONES

1. Transferencias provenientes del presupuesto nacional a través del fondo de compensación ambiental.

El CONCEPTO 200911-137150 del 23-11-09 (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09) dirigido al doctor Eduardo Hernández Santis, Contador de la Corporación Autónoma Regional del Sur De Bolívar, estableció el procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas, así:

“ (...)

b. Traslado de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental a las Corporaciones Autónomas Regionales. Dado que el FCA actúa como un agente recaudador y redistribuidor de los recursos que le entregan las Corporaciones con mayores rentas propias, para financiar a aquellas con menor capacidad de generación de ingresos, de acuerdo con la asignación aprobada por el Comité y la expedición de la correspondiente Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en la cual se define el valor a girar y la CAR beneficiaria,(...). Con base en esta información, las CAR beneficiarias deben reconocer el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, dependiendo del tipo de gasto (funcionamiento o inversión) de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos por parte del Fondo de Compensación Ambiental a las CAR beneficiarias, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, (...) las CAR una vez recibidos los recursos, debitan

la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditan la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

c. Operaciones recíprocas. El Fondo de Compensación Ambiental, de acuerdo con las características y las funciones que le fueron asignadas legalmente, debe procurar el suministro oportuno de información a las Corporaciones Autónomas Regionales, de tal manera que se garantice la eliminación de las operaciones recíprocas reportadas en el formulario denominado “CGN2005_002_ OPERACIONES RECÍPROCAS” a la Contaduría General de la Nación para facilitar el proceso de consolidación. Así mismo, es conveniente precisar que los derechos y obligaciones, así como los ingresos y gastos por contribuciones, deben ser revelados por las CAR que entregan los recursos y el Fondo de Compensación Ambiental, según corresponda. Con relación a las operaciones recíprocas de “Otras transferencias”, los ingresos y cuentas por cobrar serán revelados por las Corporaciones beneficiarias, mientras que los pasivos y gastos por el mismo concepto, por el Fondo de Compensación Ambiental, por el valor respectivo” (Subrayados fuera de texto)

2. Encerramiento para la protección de las estaciones de monitoreo climático.

El Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

(...)

.1.1.1 Propiedades, planta y equipo

(...)

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda. (Subrayados fuera de texto)

El 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, señala:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda. (...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costo de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Las Corporaciones Autónomas Regionales deben reconocer el traslado de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental-FCA, aplicando los registros indicados en el literal b. del Concepto 200911-137150 del 23 de noviembre de 2009, descrito en las consideraciones.

En consecuencia, con la Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en la cual se define el valor a girar a la CAR beneficiaria, Corpochivor debe registrar un débito en la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Las adiciones y mejoras se reconocen como mayor valor de los bienes si aumentan la vida útil, amplían su capacidad, su eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios, en tanto que, las erogaciones que conllevan al mantenimiento o conservación se reconocen como gasto.

En tal sentido, si en el avalúo realizado por el consultor se incluyeron las erogaciones realizadas en pro de los encerramientos considerándolas como mayor valor de los bienes inmuebles y efectivamente se cumple con los criterios señalados en el párrafo 168 del Régimen de Contabilidad Pública para tal efecto, entonces en su momento debieron ser reconocidas como mayor valor de las edificaciones y no como gastos.

CONCEPTO No. 20162000020821 DEL 03-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Depreciación de activos de menor cuantía, cuya adquisición se hizo en períodos anteriores

Doctora
LORENA ZAMBRANO HERNÁNDEZ
Profesional Universitario
Escuela Superior de Administración Pública-ESAP
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N.º. 20165500038092, de fecha 23 de mayo de 2016, en la cual consulta lo siguiente:

- ¿Puede la entidad aplicar el instructivo que anualmente emite la Contaduría General de la Nación para el reconocimiento y revelación contable de los bienes cuyos valores son iguales y/o inferiores a 0,5 SMMLV, cuyo valor data de años anteriores, para efectos de garantizar la consistencia de la información contable y la respectiva depuración permanente y sostenible? Haciendo la claridad, que la entidad pública ha registrado estos bienes como activo en su momento por no cumplir el requisito por su cuantía, pero que en los siguientes años sí se encuentran iguales o inferiores a 0.5 SMMLV. ¿Podría entonces la Entidad aplicar el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía?
- De no ser así, ¿cuál es el mecanismo a seguir frente a este tema para lograr una depuración contable y sostenibilidad de los mismos?

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

El Instructivo 001 de 2016, emitido por la Contaduría General de la Nación, define:

“A continuación se imparten las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de la adquisición y depreciación de los activos de menor cuantía, durante el periodo contable 2016, para las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 y... (...)”

Teniendo en cuenta que el numeral 14-DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública...las entidades contables públicas, podrán afectar la depreciación de activos adquiridos durante este periodo por su valor total, sin considerar su vida útil, cuando el valor de adquisición sea igual o inferior a...

De otra parte, considerando que el numeral 17-BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE, del mismo procedimiento contable, establece que “Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. (...)”, y que... (...)” (Subrayado fuera del texto)

La Resolución N° 357 de 2008, mediante 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, en su anexo, señala:

“3-Procedimiento 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.

...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, 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)

Respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución N° 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

“Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la

Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.”

CONCLUSIÓN

En cuanto a la primera pregunta, la entidad no podrá proceder según su planteamiento. Para el año presente (2016) la entidad deberá aplicar lo contemplado en el Instructivo N° 001 de 2016 para reconocer y depreciar los activos de menor cuantía adquiridos durante el presente año, ya que los activos adquiridos en años anteriores fueron reconocidos bajo políticas contables que obedecían al contexto normativo y económico respectivo, de tal manera que los activos que cuyo valor en su momento no cumplió con lo establecido en el instructivo aplicable en ese año, no se les podrá aplicar lo preceptuado en el Instructivo mencionado.

A pesar de esto, la entidad deberá observar el Instructivo solamente durante el año en curso, ya que, a partir del año 2017 no será emitido instructivo similar, en cuanto será la entidad la que deba establecer los límites del valor y el tratamiento contable que se le dará a los activos de menor cuantía. De igual forma, la entidad decidirá el tratamiento contable que le dará a los activos que, una vez que se han depurado y valuado, se considere que su valor es inferior a los límites que la entidad establezca. La entidad deberá plasmar el criterio al respecto en una política contable y en el respectivo manual de políticas contables, según lo contenido en Procedimiento de control interno contable.

CONCEPTO No. 20162000021681 DEL 16-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento de la información contable cuando la depreciación y la amortización histórica acumulada se reflejan en forma global

Doctora
LILIBETH CALDERÓN CUAVA
Profesional Universitario de Contabilidad
Alcaldía Municipal de Valencia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004250-2, del 17 de junio de 2016, en la cual manifiesta que en los estados financieros de la entidad, existen valores globalizados de las propiedades, planta y equipo que tiene valores asociados de depreciación y amortización, y pregunta, producto de una actualización, ¿cómo se debe contabilizar la diferencia con el valor en libros?, ¿qué se debe hacer con la depreciación y la amortización, ya que la vida útil cambia?

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe:

“4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN. (...).

La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. La depreciación y la amortización se deben calcular para cada activo individualmente considerado, excepto cuando se aplique la depreciación por componentes. ...
(...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN.

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con

actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior. .” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución N° 357 de 2008 por la cual se adopta el Procedimiento de control interno y de Reporte del informe anual de evaluación a la CGN, resuelve:

“3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

3.6. Actualización de los valores.

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad contable pública deberán permanecer registrados en la contabilidad a valores actualizados, para lo cual se deberán aplicar criterios técnicos acordes a cada circunstancia. ...” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Respecto a los valores globalizados de las propiedades, planta y equipo que tienen valores asociados de depreciación y de amortización, es pertinente que la empresa adopte una estrategia de índole administrativo para realizar una distribución con criterio racional de los valores históricamente acumulados por estos conceptos, con el fin poder establecer posteriormente las valorizaciones y desvalorizaciones que pueden derivarse del proceso de

medición arrojado por el nuevo avalúo técnico. Efectuado este proceso deben observarse los registros contables pertinentes definidos en el numeral 19 Registro de la actualización, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, transcritos en las consideraciones de este pronunciamiento.

CONCEPTO No. 20162000018261 DEL 07-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Avalúos con propósitos de actualización contable, de los equipos de cómputo que contienen la información de inteligencia, contrainteligencia y gastos reservados, recibidos por el Archivo General de la Nación del Departamento Administrativo de Seguridad - DAS

Doctor
ALIRIO BAYONA FONSECA
Coordinador Grupo de Gestión Financiera
Archivo General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500041292, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Con ocasión de la implementación de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, el Archivo General de la Nación se encuentra en revisión de los Activos que posee, en especial aquellos que se encuentran en uso pero están totalmente depreciados y de aquellos que a la fecha se encuentran registrados en cuentas de orden.

Teniendo en cuenta lo anterior acudimos a la Contaduría como ente rector en materia contable, con el fin de solicitar su valiosa orientación en cuanto a lo siguiente:

1. La Entidad está obligada a contratar un Ente externo, para que realice el avalúo técnico y valoración de los bienes que a pesar de estar totalmente depreciados se seguirán utilizando en la Entidad? en el entendido que en el momento la Entidad no cuenta con presupuesto para

realizar esta labor; o existe la viabilidad de que un funcionario de la entidad pueda hacer este avalúo, y si es así que requisitos debe cumplir?

2. De acuerdo a concepto emitido por la Contaduría General de la Nación de radicado CGN N° 20142000029351, los equipos de cómputo recibidos del extinto DAS, que contienen "... información de inteligencia. **Hasta tanto se haga la depuración del Archivo de Inteligencia y Contrainteligencia del extinto Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), de acuerdo con lo señalado en el artículo 30 de la Ley 1621 de 2013, y se determine el destino de los datos y archivos de inteligencia y contrainteligencia que deben ser retirados, la custodia y conservación de los archivos que contienen la información de inteligencia, contrainteligencia y gastos reservados del DAS, estará a cargo del Archivo General de la Nación a partir del cierre definitivo del proceso de supresión, por cuenta de la Dirección Nacional de Inteligencia...**", (negrilla fuera de texto) fueron registrados contablemente por el AGN en cuentas de orden.

Teniendo en cuenta que a la fecha no se ha realizado la depuración de la información y los equipos se encuentran totalmente depreciados, solicitamos su colaboración con el fin de aclararnos si es necesario reclasificar estos bienes al activo y si es así, a que cuenta contable se reclasificarían?. ¿Y qué criterios se deben tener en cuenta para su valoración?, o si se pueden seguir controlando administrativamente y que su reconocimiento siga siendo a través de las cuentas de orden."

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en el numeral 18 del Capítulo III, donde se prescribe el "Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo", respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo, señala:

"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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

Con respecto al interrogante relacionado con las contratación de un ente externo para la realización de avalúos técnicos, para efectos contables, de conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, la entidad podrá efectuar el proceso con servidores públicos de la entidad o de otras entidades públicas, siempre que estos posean la idoneidad necesaria, es decir, que tengan los conocimientos, la experiencia exigida o que reúnan las condiciones, calificación, habilidades o competencias para efectuar tal actividad.

Ahora, con relación a los activos que están totalmente depreciados y continúan en uso, esta situación indica que existen falencias en la aplicación del procedimiento contable anteriormente citado, ya que en este se obliga a la revisión anual de la vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Por lo anterior, para incorporar a la contabilidad estos bienes, la entidad deberá:

- Realizar un avalúo técnico al bien o bienes en cuestión.
- Retirar el bien o los bienes en cuestión de la contabilidad, debitando las subcuentas que corresponden a la Depreciación Acumulada (CR) y acreditando la subcuentas que identifique al bien o los bienes dentro del grupo de Propiedades Planta y Equipo donde se registró a su costo histórico.
- Si existen valorizaciones del bien o los bienes, se deben cancelar dichos saldos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta de Superávit por Valorizaciones en el Patrimonio y acreditando su correspondiente contrapartida en el activo, en la cuenta de Valorizaciones
- Incorporar en la contabilidad el bien o bienes por el valor resultante del avalúo técnico, realizando un débito en la subcuenta correspondiente del grupo de Propiedades, Planta y Equipo y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta Patrimonio Público Incorporado
- Simultáneamente, estimar una nueva vida útil para el bien o los bienes y reconocer las alícuotas de depreciación para asociar la contribución de activo al cometido estatal de la entidad.

Es preciso advertir que el procedimiento señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no puede considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, con relación al interrogante 2, lo dispuesto en el concepto 20142000029351 sobre la depuración de los activos del Archivo de Inteligencia y Contrainteligencia del extinto Departamento Administrativo de Seguridad, aplica hasta 31 diciembre de 2016 y para la incorporación a las cuentas del activo y la valoración de mismos, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 1 de estas conclusiones, lo cual le permitirá cumplir el objetivo de determinar los saldos iniciales para la aplicación del nuevo Marco normativo adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000019641 DEL 25-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el reconocimiento de parqueaderos que no se encuentran en servicio y oficinas recibidas en obra gris para su adecuación. Fecha de inicio de la depreciación de inmuebles

Doctora
SANDRA MARTÍNEZ
Contadora
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004092-2, del 10 de junio de 2016, mediante la cual consulta si la cuenta contable 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se debe usar para activar la adquisición de los inmuebles (oficina y parqueaderos), teniendo en cuenta la siguiente información:

“1. Se efectuó el pago del 100% en el mes de abril de 2016 de acuerdo a la promesa de compraventa y la entrega real y material de los inmuebles se efectuó el 28 de abril de 2016.

2. La Oficina que se adquirió se encuentra en obra gris para que la Supervigilancia los acondicione y los parqueaderos no se están usando puesto que nadie se encuentra laborando en dichas instalaciones.

3. Las escrituras se firmaron en el mes de mayo de 2016”.

Adicionalmente, la consultante solicita que se aclare si la depreciación de los inmuebles debe iniciar en el momento de su adquisición o cuando se encuentren listos para su uso.

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 141 y 165 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, indican la definición de activos y propiedad planta y equipo en los siguientes términos:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año ...”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, los numerales 1 y 4 del Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Procedimientos contables relativos a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señalan:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios ó la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda. (...)

4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Las propiedades, planta y equipo son objeto de depreciación o amortización. La depreciación, al igual que la amortización, reconoce la pérdida de la capacidad operacional por el uso y corresponde a la distribución racional y sistemática del costo histórico de las propiedades, planta y equipo durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de los activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...). (Subrayado fuera del texto)

Con relación a la fecha de inicio de la depreciación, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con número de radicado 2012200001962-1 dirigida al doctor Medardo Rodríguez Becerra, Coordinador administrativo y financiero de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, en el cual señaló:

“... el reconocimiento y registro de la depreciación de los activos debe corresponder a la pérdida operacional por el uso, de tal manera que se asocia razonablemente su contribución al desarrollo de las funciones de cometido estatal, dentro de cada período contable. Por lo tanto, la fecha de inicio de la depreciación debe corresponder a la fecha en que el activo fue puesto en servicio. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe las cuentas que se indican a continuación, señalando lo siguiente:

“1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
- 2- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- 3- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
- 4- El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
- 5- El valor trasladado de la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega. (...)

1637 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse. (...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio. (...)

1640 – EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las edificaciones adquiridas a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición.
- 2- El valor de las edificaciones que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen, una vez cumplidos los trámites de legalización correspondientes.
- 3- El valor de las edificaciones trasladadas de otras cuentas.
- 4- El costo de las adiciones o mejoras. (...). (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes expuesto, se concluye lo siguiente:

La Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada debe reconocer como propiedades, planta y equipo aquellos bienes tangibles de los cuales se espera que de su uso fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal en un periodo mayor a un año.

Por lo tanto, la entidad contable pública debe evaluar las siguientes alternativas para el reconocimiento de los inmuebles, según corresponda:

1. Reconocerá el valor de los inmuebles adquiridos (oficina y parqueaderos) como propiedades, planta y equipo en las subcuentas 164002-Oficina y 164017-Parqueaderos y garajes, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, siempre y cuando sean bienes en servicio para el desarrollo de las funciones de cometido estatal.

Adicionalmente, las erogaciones que se efectúen con el propósito de aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios o permitir una reducción significativa de los costos, se registrarán en la subcuenta 164002-Oficina, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, como un mayor valor del bien.

2. Reconocerá el valor de los bienes inmuebles adquiridos que se encuentran en construcción, así como las erogaciones adicionales por adecuaciones requeridas para ponerlos en las condiciones para ser utilizados en el desarrollo de las funciones de cometido estatal y generar beneficios económicos futuros o un potencial de servicio para la entidad, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Cuando los bienes inmuebles estén en servicio, la entidad los reclasificará en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

3. Reconocerá el valor de los bienes inmuebles adquiridos y construidos total o parcialmente, que, por sus características o circunstancias especiales, no son objeto de uso, de explotación en desarrollo de sus actividades, ni están siendo intervenidos para ponerlos en condiciones de uso, en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS,

Así mismo, si los bienes inmuebles se ponen en servicio, la entidad los reclasificará en las subcuentas respectivas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Ahora bien, si evaluada cada una de las alternativas previamente señaladas se concluye que los desembolsos en los que incurra la entidad contable pública para la adecuación de la oficina no se clasifican como construcción en curso ni adiciones y mejoras del inmueble, la entidad procederá a reconocerlos como gastos en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

Por último, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la depreciación es el reconocimiento de la pérdida de la capacidad operacional por el uso del activo, por lo tanto, la fecha de inicio de la depreciación es la fecha en la cual la entidad ponga en servicio los inmuebles para que contribuyan al desarrollo de las funciones de cometido estatal.

CONCEPTO No. 20162000019711 DEL 25-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligatoriedad de proveer el cargo de Revisor Fiscal en las Universidades públicas Reconocimiento independiente de terrenos y edificaciones

Señor

JUAN CARLOS CASTAÑEDA

Universidad Nacional de Colombia – Sede Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003807-2, del 23 de mayo de 2016, mediante la cual consulta:

1. ¿Las entidades de educación superior están obligadas a tener Revisor Fiscal? 2. ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno? 3. ¿Por cuál valor deben registrarse en la contabilidad?

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

CONSIDERACIONES

- ¿Las entidades de educación superior están obligadas a tener Revisor Fiscal?

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia señala que 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.

Por su parte, la Ley 298 de 1996, al asignar las funciones de la Contaduría General de la Nación estableció, entre otras, “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; (...)

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

2. ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

El Régimen de Contabilidad Pública en los párrafos 171 y 174 relacionados con la Norma Técnica relativa a las Propiedades, planta y Equipo, señalan:

“171. Son depreciables los bienes que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil, (...) No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, (...).”

174. “Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento. (...) En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. (...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del RCP describe la cuenta 1605-TERRENOS, como:” Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública,

adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones y construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.”

- ¿Por cuál valor deben registrarse en la contabilidad?

En relación con el reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo el párrafo 166 del Marco Conceptual del RCP señala, “Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)” (Subrayad fuera de texto)

CONCLUSIONES

- ¿Las entidades de educación superior están obligadas a tener Revisor Fiscal?

Dado que la provisión del cargo de Revisoría Fiscal no es un asunto de competencia de la Contaduría General de la Nación, este Despacho se abstiene de pronunciarse al respecto.

- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

Las normas técnicas relativas a las Propiedades, planta y equipo señalan que cuando se trata de bienes inmuebles, deberán reconocerse y revelarse en forma independiente el valor de las edificaciones y de los terrenos adquiridos a cualquier título y que se constituyen en propiedad de la entidad contable pública. Cabe señalar que los terrenos no son objeto de cálculo de depreciación.

- ¿Por cuál valor deben registrarse en la contabilidad?

De acuerdo con la normatividad vigente, las Propiedades, planta y equipo deben reconocerse por el costo histórico y actualizarse con periodicidad de tres años comparando el valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

CONCEPTO No. 20162000020181 DEL 28-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Venta y retiro de propiedades, planta y equipo

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional especializada
Contraloría General de Santiago de Cali
Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N.º. 20165500048962, del 18 de julio de 2016, mediante la cual solicita aclaración sobre:

- El manejo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en lo relacionado con el retiro de las propiedades, planta y equipo descrito en el numeral 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
- 2. El tratamiento contable de la baja en cuentas de propiedades, planta y equipo según el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 16 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala:

“16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686- AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)...”

Así mismo, los numerales 22 y 23 del procedimiento mencionado señalan el tratamiento contable de los hechos económicos relacionados con la baja en cuentas de las propiedades, planta y equipo, bien sea por su venta o por el retiro de las mismas.

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente describe la dinámica de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), en los siguientes términos:

“SE DEBITA CON:

1- El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor reclasificado al inicio del período contable de las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones a la cuenta 3105-Capital Fiscal.

2- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. En el retiro de propiedades planta y equipo, la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) no presenta ningún movimiento. Dicha cuenta se verá afectada por el reconocimiento de la depreciación de los activos en el período contable correspondiente y, posteriormente, por su reclasificación a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, al inicio del período contable siguiente.
2. Las propiedades, planta y equipo serán dadas de baja por su disposición o cuando la entidad no espere recibir beneficios económicos futuros por su uso, su potencial de servicio. En ese sentido, el tratamiento contable de la baja en cuentas de dichos activos se encuentra contemplado en los numerales 22 y 23 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. La entidad aplicará cada uno de los procedimientos dependiendo del hecho económico: el procedimiento 22, para la venta de propiedades, planta y equipo, o el procedimiento 23 para el retiro de bienes inservibles, destruidos total o parcialmente o perdidos.

CONCEPTO No. 20162000022861 DEL 25-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normatividad vigente para la depuración contable y para registrar el retiro de bienes obsoletos.

Doctora
MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA
Contador
Universidad Tecnológica de Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550005085-2, del 26 de julio de 2016, en la cual manifiesta “La Universidad requiere dar de baja a cierto (sic) libros de biblioteca ya que están obsoletos y desactualizados y para realizar dicho proceso la Oficina Jurídica (Sic) nos solicita mencionar la norma por medio de la cual se pueda soportar dicha dada de baja; ya que en la actualidad no existe Ley de Depuración Contable que soporte dicho proceso”

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 y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece:

“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. (...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, contenido Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Los bienes inservibles, los destruidos totales o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, ... En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta

8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

La Resolución 357 de 2008 por la cual se adopta el procedimiento de control interno y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, es el marco normativo que soporta el proceso de mantenimiento de la calidad de la información contable para las entidades contables públicas, según lo dispuesto en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad; complementariamente el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en su numeral 23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, señala los registros para tales circunstancias.

CONCEPTO No. 20162000023581 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Desagregación del valor del terreno y edificación de un inmueble, a partir de un avalúo técnico

Doctora
CLAUDIA PATRICIA GOYENECHÉ BÁEZ
Subdirectora Financiera
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500048682, del día 15 de julio de 2016, mediante la cual consulta:

“La Universidad cuenta con un predio y se registró en la cuenta Edificaciones por valor \$327.428.799. Sin embargo, en dicho registro no se discriminó el valor de la construcción y del

terreno. En el 2015 se realizó avalúo al predio con el siguiente resultado: Construcciones \$1.022.514.648, terrenos \$ 590.005.000.

¿Cuál sería la forma de proceder para discriminar tanto el valor del terreno como el valor de las edificaciones del predio “Finca San José de Villeta”? ¿Se puede tener como referencia la participación porcentual de cada uno de ellos dentro del valor arrojado en el avalúo para la determinación del costo histórico?

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las Normas Técnicas Relativas a las Etapas de Reconocimiento y Revelación de los Hechos Financieros, Económicos, Sociales y Ambientales, y relativas a los activos, señala:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)”

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo (...)

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)

174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento para la implementación y evaluación de control interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación, determina en el numeral 3. Procedimientos de Control Interno Contable:

“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. (...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

3.5. Reconocimiento de cuentas valuativas.

Las entidades contables públicas deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las provisiones, amortizaciones, agotamiento y depreciación, en forma individual y asociadas a los derechos, bienes y recursos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, dado que la Universidad no tiene segmentados a nivel del costo histórico los valores del terreno y de la edificación de un inmueble en la cuenta Propiedades, planta y equipo, es necesario que se adopte una acción tendiente a solventar esta situación. En consecuencia, si la entidad encuentra que a partir de la valoración arrojada por el avalúo técnico, puede derivar racionalmente los costos históricos omitidos, corresponde a la esfera administrativa, adoptar la decisión y la estrategia respectiva.

CONCEPTO No. 20162000026061 DEL 09-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Propiedades, planta y equipo totalmente depreciados que aún

	continúan en uso.
--	-------------------

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los activos que no tienen acto administrativo que los declare como históricos y culturales. Tratamiento de los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. Medición inicial de activos totalmente depreciados, inventarios y bienes inmuebles. Tratamiento contable de la valorización de bienes muebles e inmuebles en la medición inicial. Reconocimiento bajo el nuevo Marco Normativo de los activos que fueron catalogados como bienes de uso permanente sin contraprestación. Clasificación en el nuevo Catálogo General de Cuentas de las edificaciones que, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, fueron catalogadas como bienes históricos y culturales.

Doctora
AURIS MARGARITA MENDOZA URECHE
Coordinador del Grupo de Gestión Financiera
Instituto Caro y Cuervo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004626-2, del 6 de julio de 2016, con la cual solicita aclaración respecto a las siguientes inquietudes:

1) Gran cantidad de bienes que se encuentran catalogados como bienes históricos y culturales bajo la regulación precedente la nuevo Marco Normativo, carecen de un acto administrativo

que los reconozca como tales, por lo tanto, ¿dichos bienes deberán ser clasificados y presentados como propiedades, planta y equipo, y por ende ser objeto de depreciación?

2) ¿Los bienes inmuebles que mediante acto administrativo han sido catalogados como bienes de interés histórico y cultural, pero que en la práctica las entidades los destinan para uso administrativo, deberán clasificarse y presentarse como propiedades, planta y equipo en el grupo 16 y por ende ser objeto de depreciación? ¿Los bienes inmuebles deben ser tratados de forma separados de los terrenos? En caso de ser necesaria la separación del terreno de los inmuebles en cuestión, ¿cuál debe ser el instrumento o documento soporte válido para realizar la valoración y separación de estos elementos?

3) ¿Para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, es necesario calcular un nuevo valor inicial, junto con la nueva vida útil, para todos los activos totalmente depreciados que presenten aún un potencial de servicio o generen beneficios económicos futuros o, conservando el precepto de depreciación acelerada para los activos de menor cuantía y en concordancia con el nuevo enfoque del marco normativo contable, solamente se debe calcular un nuevo valor inicial y vida útil para los activos totalmente depreciados, en el caso tal que los mismos tengan un valor en uso o de reposición relevantes, de acuerdo con la política de materialidad establecida por la entidad?

4) El nuevo Marco Normativo establece que los bienes inmuebles e inventarios (materias primas y producto terminado) se medirán inicialmente al costo, por lo tanto, ¿el saldo contable a 31 de diciembre de 2016 de estos activos se tomará como saldo inicial para el periodo 2017, sin lugar a revaluaciones (avalúos comerciales, catastrales o referencias de mercado) y con independencia de que el valor en libros difiere considerablemente del avalúo catastral, comercial, de conceptos técnicos internos o de precios de mercado?

5) Por otra parte, en referencia a todos aquellos bienes muebles e inmuebles que fueron valorizados al 31 de diciembre de 2015 o año 2014, ¿es procedente fijar como saldo inicial al 1 de enero de 2017, el valor en libros al 31 de diciembre de 2016 y sumarle el valor de la valorización que presente en cualquiera de los años antes señalado o se debe descartar el saldo de la valorización?

6) ¿Es procedente que el saldo inicial al 1° de enero de 2017 de todos aquellos bienes cuya titularidad corresponde a otra entidad pública, pero que se encuentran siendo usadas por otra entidad, y que en la actualidad corresponden a “bienes de uso permanente sin contraprestación”, se reclasifiquen en las cuentas del grupo 16, cuya denominación será “de propiedad de terceros”?

7) En la actualidad se vienen reconociendo edificaciones en la cuenta 1715 - BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, no obstante, en el Catálogo General de Cuentas emitido mediante

Resolución N° 620 de 2015 no se encuentra la subcuenta edificaciones en las cuentas 1715 – BIENES HISTORICOS Y CULTURALES y 1681 – BIENES DE ARTE Y CULTURA.

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública precedente

La CGN emitió el concepto con radicado N° 2015200001874-1 del día 21 de abril de 2015, dirigido a la señora Silvia Patiño Álzate de la Corporación Autónoma Regional del Quindío, en el cual señaló lo siguiente:

“Cuando los activos han sido totalmente depreciados y siguen utilizándose, significa que se ha omitido la norma que obliga a la revisión anual de vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, si las normas citadas se han omitido, se requiere realizar ajustes a partir del registro efectuado por la entidad, a efectos de que el reconocimiento de tales bienes revele la realidad económica de los mismos. Bajo estas circunstancias el tratamiento contable adecuado para el reconocimiento de la depreciación y de la actualización de los bienes, es el indicado en los numerales 16 y 19 del procedimiento citado en las consideraciones y, dado que se dispone del valor correspondiente al avalúo actual del bien, se debe incorporar el nuevo valor como costo y depreciarlo por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación” (...). (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Con respecto a la primera, segunda, sexta y séptima inquietud, los numerales 10.1, 11.1, 12.1 y 14.1 del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señalan los criterios de reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y las propiedades de inversión, tal como se presenta a continuación:

“10.1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de Bienes Históricos y Culturales. (...)

11.1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)

12.1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

14.1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado (...). (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el numeral 10.3 del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala la medición posterior de las propiedades, planta y equipos:

“(...) La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...). Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir, que por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (...)

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. (...)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros... (...)

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 o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores (...). (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación a la tercera inquietud, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual define en los siguientes términos la Relevancia como característica fundamental de la información:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios...

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 la entidad 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 entidad. (...)”

Así mismo, la CGN emitió el día 21 de junio de 2016 el concepto con radicado N° 2016200001952-1 dirigido al señor Jafet Flórez, jefe de contabilidad del Departamento del Quindío, en el cual se pronuncia con respecto a la no incorporación de propiedades, planta y equipo como activos:

“..., la entidad podrá definir mediante política contable las condiciones que justifican la no incorporación de bienes a título de Propiedades, planta y equipo, en concordancia con el elemento materialidad de la cualidad fundamental de Relevancia contenida en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse, a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio público y alternamente deberá hacerse las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros”. (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, para responder a la cuarta y quinta inquietud, el Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, señala los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, entre los cuales se destacan los procedimientos de inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; bienes de uso público y bienes históricos y culturales:

“Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal. (...)

... se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta... (...)

1.1.8. Inventarios:

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar, como inventarios, aquellos bienes comercializados 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 Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta 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 hubiera sido pagado.
- b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza, en bienes adquiridos que se van a comercializar o a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, insumos que se van a transformar o consumir en actividades de prestación de servicios y producción de bienes, productos en proceso, productos terminados o productos agrícolas, entre otros.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, y los impuestos recuperables capitalizados. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e) 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 Ponderado. Cualquier diferencia surgida en esta valuación afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.
- g) Determinar el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo.

h) Determinar el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta.

- i) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor determinado en los literales f) y g), para los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, con independencia de que dichos bienes o servicios se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado. Si el valor determinado en los literales f) y g) es menor, reconocer 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.
- j) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado determinado en el literal h). Si este último es menor, reconocer 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. (...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...) c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, 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:

- i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
 - Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha

del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores

condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor

de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda. (...)

1.1.10. Bienes de uso público

(...) b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar los bienes de uso público construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 los bienes de uso

público tengan 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, 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. (...)

1.1.11. Bienes históricos y culturales

(...) d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.13. Propiedades de inversión

(...) c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, 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:

- Determinar, para los elementos de propiedades de inversión adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades de inversión provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar para los elementos de propiedades de inversión que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el

efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, 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 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.
- ii) Al valor de mercado al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo (...)" (Subrayado fuera del texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1640 – EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo. (...)

1710 – BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la entidad para el uso, goce y disfrute de la comunidad. (...)

1951 – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. Tratamiento contable de los activos clasificados como bienes históricos y culturales bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, pero que carecen de un acto administrativo que los declare como tales:

Frente al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, no son reconocidos como

bienes históricos y culturales los activos que no cuenten con un acto administrativo que los declare como históricos, culturales o del patrimonio nacional. En consecuencia, dichos bienes serán clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público, siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para ser clasificados como tales.

2. Tratamiento de los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo:

Los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica son destinados para uso administrativo, para la producción o suministro de bienes, la prestación de servicios o para la generación de ingresos producto de su arrendamiento, se deben reconocer, medir, revelar y presentar conforme lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual incluye, entre otras cosas, la determinación del cargo por depreciación cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, determinado sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual, distribuido sistemáticamente a lo largo de su vida útil, a menos que se produzca la baja en cuentas del activo o el valor residual del bien supere su valor en libros.

Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y bienes de uso público, los terrenos y edificaciones se tratarán contablemente por separado, cuyo reconocimiento se efectuará de manera independiente, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. La determinación del instrumento o documento soporte para realizar la valoración y separación de los terrenos y edificaciones es una decisión de tipo administrativa de la entidad contable pública.

3. Medición inicial de activos totalmente depreciados que aún generan beneficios económicos futuros y un potencial de servicio:

De cara a la regulación precedente al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, cuando existen propiedades, planta y equipo que, habiendo sido depreciados totalmente, aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se omitió lo dispuesto en el Manual de Procedimiento del RCP, el cual obliga que se efectúe una revisión anual de la vida útil de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicios para la entidad.

Ahora bien, si el Procedimiento de propiedades, planta y equipo se ha omitido, bajo estas circunstancias la entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico al activo para proceder a dar

de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo del bien, el cual deberá ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para la determinación de los saldos iniciales de los activos señalados anteriormente bajo el nuevo Marco Normativo, la entidad debe proceder a aplicar las instrucciones generales señaladas en el Instructivo N° 002 de 2015, entre las cuales se encuentra la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las tres alternativas en la fecha de transición señaladas en dicho documento y transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Cabe señalar que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, 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.

Por otro lado, la entidad puede establecer mediante política contable los criterios de materialidad que justifiquen la no incorporación de activos poco representativos, atendiendo a la característica fundamental de relevancia, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio Público, de manera que deberá elaborar las respectivas notas a los estados financieros.

4. Medición inicial de los inventarios y bienes inmuebles:

Cuando las Normas de inventarios, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, bienes de uso público y bienes históricos y culturales contenidas en el nuevo Marco Normativo señalan que su medición inicial será al costo, se está determinando el criterio de medición que aplicará a partir de la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2017, para efectos de la incorporación de estas categorías de activos, pero ello no significa que deba perpetuarse el costo mediante el cual se venían midiendo. Por lo anterior, el costo de los inventarios y bienes inmuebles en el periodo 2017 no corresponderá necesariamente al saldo contable a 31 de diciembre de 2016.

En consecuencia, para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, la CGN expidió el Instructivo N° 002 de 2015 con el objetivo de orientar la elaboración y presentación de los primeros estados financieros y las actividades para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, haciendo que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no fueron reconocidos como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos, se midieron de manera diferente.

Para el caso de los inventarios, la entidad deberá realizar las actividades señaladas en el Instructivo N° 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales, que incluye, entre otras, la determinación de: i) el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos, consumidos en la prestación de servicios o la producción de bienes en forma gratuita o a precios de no mercado; ii) el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo; o iii) el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta. Lo anterior, teniendo en cuenta que el inventario se mide por el menor entre el costo y el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda.

En cuanto a las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión, el Instructivo N° 002 de 2015 señala tres alternativas de medición inicial: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

En el caso particular de los bienes de uso público, se medirán por alguna de las alternativas i) o ii) del párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, en relación con los bienes históricos y culturales, la medición inicial bajo el nuevo Marco Normativo corresponderá: i) al valor en libros a 31 de diciembre de 2016 o ii) al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

La entidad deberá evaluar cuál de las alternativas de medición es la más apropiada para presentar la realidad económica de los activos, en consonancia con las situaciones particulares y atendiendo las actividades señaladas en el Instructivo N° 002 de 2015, transcritas en las consideraciones del presente concepto.

5. Tratamiento de la valorización en la medición inicial de bienes muebles e inmuebles:

En consideración con lo antes mencionado, entre las actividades señaladas por el Instructivo N° 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, se contempla el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

6. Reconocimiento bajo en nuevo Marco Normativo de los activos que fueron catalogados como bienes de uso permanente sin contraprestación:

La entidad contable pública, respecto de los bienes de uso permanente sin contraprestación, debe analizar cuál de estos cumplen los criterios para su reconocimiento a título de propiedades, planta y equipo por concepto de bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, determinando si posee el control, percibe los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio sustancial, y alternamente verificando si se dispone de una medición monetaria fiable. De ser así, la entidad los registrará en alguna de las subcuentas con denominación "... de propiedad de terceros", de las cuentas que correspondan a la naturaleza del bien, del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o de lo contrario, deberá revelar la situación en notas a los estados financieros.

Ahora bien, la entidad de gobierno que entrega el bien evaluará si transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad receptora y de ser así procederá a revelar la operación en notas a los estados financieros y desincorporará el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, además de controlarlo en cuentas de orden deudoras. De lo contrario, deberá mantener el activo en los estados financieros e igualmente revelar en notas.

7. Clasificación en el nuevo Catálogo General de Cuentas de las edificaciones que, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, se encuentran catalogadas como bienes históricos y culturales:

La entidad contable pública, respecto a las edificaciones catalogadas como bienes históricos y culturales, debe analizar cuáles de ellas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1640 -

EDIFICACIONES; propiedades de inversión, en la subcuenta 195102 – Edificaciones, de la cuenta 1951 – PROPIEDADES DE INVERSIONES; o bienes de uso público, en la subcuenta 171012 – Edificaciones, de la cuenta 1710 – BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, teniendo en cuenta la intención de uso de los bienes inmuebles por parte de la entidad, en concordancia con lo señalado en las respuestas a las preguntas 1 y 2 de la presente consulta.

CONCEPTO No. 20162000027051 DEL 19-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la legalización de los anticipos entregados a contratistas en desarrollo de obras

Doctor
 PEDRO NEL SANABRIA VARGAS
 Ministerio de Cultura
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500056792, del día 18 de agosto de 2016, en la cual consulta “El Ministerio de Cultura suscribió el contrato de obra número 2989 de 2015 cuyo objeto es realizar por el sistema de precios unitarios fijos sin formula de ajuste las obras de ampliación de la zona administrativa anexa a la quinta de Bolívar (es una sede del Ministerio de Cultura). Valor del contrato \$1.288.269.464 pesos.

Respecto a la forma de pago se estipulo así: el valor del presente contrato se pagará así A) el 90% de cada acta mensual de obra previa certificación de cumplimiento del interventor y presentación de la factura de cobro. B) el 10% restante previa suscripción del acta de liquidación y recibo a satisfacción por parte del MINISTERIO.

Durante la ejecución del contrato se han elaborado obligaciones así, un anticipo de \$578.781.768,00, este valor contablemente fue llevado a la cuenta contable 1.4.20.12 anticipos para proyectos de inversión.

Posteriormente el contratista ha venido presentando facturación de acuerdo al avance de obra, en las facturas nos indica el valor a amortizar del valor del anticipo, al momento de elaborar las obligaciones subsiguientes al anticipo en el SIF se ha utilizado la cuenta del gasto 521113 Mantenimiento y en contabilidad hemos amortizado el anticipo por el modulo legalización de anticipos.

...Para contabilizar como mayor valor del inmueble QUINTA DE BOLIVAR (Dependencia del Ministerio de Cultura) contablemente ¿debe el Ministerio incluir el valor de cada factura presentada por el contratista o debe esperar a que se elabore un acta de recibo final de obra e incluir el valor total del contrato?”

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

CONSIDERACIONES

El contrato de obra No 2989/15 celebrado entre el Ministerio de Cultura y Lam Construcciones S.A, prescribe:

“...**PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO:** EL CONTRATISTA se obliga para con EL MINISTERIO DE CULTURA a realizar por el sistema de precios unitarios fijos, sin fórmula de ajuste las obras de ampliación de la zona administrativa anexa a la Quinta de Bolívar. **SEGUNDA. VALOR DEL CONTRATO:** Para todos los efectos legales y fiscales el valor total del presente contrato es la suma de mil doscientos ochenta y ocho millones doscientos sesenta y nueve mil cuatrocientos sesenta y cuatro pesos m/cte. (\$ 1.288.269.464), MONEDA LEGAL COLOMBIANA, valor que incluye todos los gastos, descuentos, impuestos de ley y demás obligaciones de carácter tributario en que deba incurrir el CONTRATISTA para la ejecución del contrato, los cuales serán cancelados previo PAC por parte del Ministerio de Hacienda. **PARÁGRAFO:** Para respaldar el compromiso que surte de este proceso, se cuenta con el Certificado de Disponibilidad Presupuestal n.º 28271, expedido por el Grupo de Gestión Financiera y Contable del Ministerio de Cultura Y Autorización de vigencias futuras en el presupuesto de gastos de inversión n° 2-2015.031681 del 18 de agosto de 2015. **TERCERA: FORMA DE PAGO.** El valor del presente contrato se pagara así: a) El noventa (90%) por ciento de cada acta mensual de obra, previa certificación de cumplimiento del Interventor y presentación de la factura de cobro correctamente elaborada. y b) El diez (10%) por ciento restante, previa suscripción del acta de liquidación y recibo a satisfacción por parte del MINISTERIO. **ANTICIPO.** El MINISTERIO concederá al CONTRATISTA un anticipo correspondiente a quinientos setenta y ocho millones setecientos ochenta y un mil setecientos sesenta y ocho pesos m/cte. (\$578.781 .768), el cual será amortizado en el mismo porcentaje de cada acta de trabajos realizados. El anticipo se amortizará en el porcentaje otorgado de las actas de ejecución de obra y en caso de no haberse amortizado en su totalidad el saldo se amortizará en el acta de liquidación. El anticipo

será entregado al CONTRATISTA previo cumplimiento de todos los requisitos de perfeccionamiento y legalización. Será girado por el MINISTERIO previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y legalización del contrato, constitución de la fiducia o patrimonio autónomo, previa radicación de la cuenta de cobro correctamente elaborada y disponibilidad de PAC y su giro no constituye condición previa para la iniciación del contrato. El anticipo no es pago y estará sujeto a la concepción y requisitos que para el manejo del mismo se establecen en el presente contrato. El dinero del anticipo sólo podrá invertirse de acuerdo con el Plan de inversión del mismo y los cheques deben ir firmados por el CONTRATISTA. De producir rendimientos financieros éstos deberán ser consignados en la cuenta indicada por el MINISTERIO, una vez se termine de amortizar el anticipo. La vigilancia sobre el manejo y correcta inversión del anticipo está a cargo del Interventor del contrato, por lo que el CONTRATISTA deberá ejercer control de dicho manejo e inversión y suministrarle al Interventor toda la información que éste requiera.”

Por otra parte, el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública precedente, contiene las siguientes definiciones:

“62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...) Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor (...)

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. (...)

119. **Medición.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (...)

168. El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda. (...)

9.1.4.2 Gastos (...)

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. (...). (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos. 3- (...)

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit

por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado. (...)

1640-EDIFICACIONES: Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las edificaciones adquiridas a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición.
- 2- El valor de las edificaciones que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen, una vez cumplidos los trámites de legalización correspondientes.
- 3- El valor de las edificaciones trasladadas de otras cuentas.
- 4- El costo de las adiciones o mejoras.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor en libros de los inmuebles vendidos, destruidos, demolidos, cedidos, donados o permutados.
- 2- El valor de los inmuebles trasladados a mantenimiento o a propiedades de inversión”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el 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, señala:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas sobre la aplicabilidad de los Principios, Normas y Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública, con el propósito de reflejar en los Estados Contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la Entidad Contable Pública, se concluye que el Ministerio de Cultura deberá considerar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que induce a diferenciar las erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar la vida útil, ampliar la capacidad productiva y eficiencia operativa de sus Propiedades, planta y equipo, de las erogaciones para recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización de las Propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, de conformidad con lo estipulado en las cláusulas primera y tercera del Contrato de Obra N° 798 de 2015, se incurre en erogaciones que configuran una adición, las cuales deben reconocerse como mayor valor de la Edificación, inicialmente debitando la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, por el valor de cada factura presentada por el contratista y acreditando la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, por un valor equivalente al 90% de cada factura y, adicionalmente, la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el importe restante, previo el registro de las retenciones y descuentos que se deriven de la transacción. Cuando el bien esté en condiciones de uso, el saldo de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se reclasificará a la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Ahora bien, solamente podrán afectarse los gastos, cuando se trata de obras destinadas a recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización de las edificaciones del Ministerio, caso que no se configura en el contrato de obra N° 2989/15

CONCEPTO No. 20162000028831 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, Planta y Equipo Bienes de uso Público, históricos y culturales Patrimonio Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Registro contable de bienes considerados de interés cultural Bienes recibidos sin contraprestación de otras entidades contables públicas.

Doctora
MARCELA RUIZ GARCÍA
Instituto Distrital de las Artes-Idartes

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500057352, del 22 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre las observaciones que emitió la Contraloría Distrital sobre los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2015, en relación con el registro de bienes considerados de interés cultural y la omisión en el registro de bienes recibidos sin contraprestación, según el siguiente detalle:

- Terrenos y edificaciones de propiedad del Idartes que de acuerdo con el Decreto 606 de 2001 se estableció que son de interés cultural y se encuentran reconocidos como Propiedades, Planta y Equipo, razón por la cual la Contraloría emite un hallazgo en relación con sobreestimación del valor de las cuentas 1605-Terrenos y 1640-Edificaciones, mientras que el valor de la cuenta 1715-Bienes históricos y culturales se evidencia una subestimación.

Sobre la anterior observación, la consultante aclara que estos bienes corresponden a los inmuebles Teatro Jorge Eliécer Gaitán, Planetario de Bogotá, Casa Fernández, Teatro al Aire Libre la Media Torta y Casona de la Danza, los cuales son utilizados por el Instituto para la prestación de servicios, entre los que se encuentran, arrendamientos, coproducciones, presentaciones artísticas y científicas, en general actividades artísticas, culturales y científicas.

Agrega que la Casa Fernández es el inmueble utilizado para el funcionamiento de la sede administrativa del Instituto y en la cual se realiza la atención al ciudadano, razón por la cual clasificó dichos bienes como Propiedad planta y equipo, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 165 del Régimen de Contabilidad Pública.

- La Contraloría Distrital emitió observación en relación con la omisión en el reconocimiento de bienes inmuebles recibidos de Metrovivienda, del Instituto Distrital de Patrimonio Cultural-IDPC, Instituto Distrital de Recreación y Deporte-IDRD, y Empresa de Acueducto y Aseo de Bogotá-EAAB, los cuales fueron entregados sin contraprestación.

En relación con esta observación la entidad aclara que los inmuebles a que hace referencia la Contraloría, corresponden a inmuebles que no representan unidades principales o independientes sino que son consideradas como parte de un predio e ilustra la explicación con los siguientes bienes:

- Comodato con el Instituto Distrital de Patrimonio Cultural-IDPC- Casas Gemelas: Bien sobre el cual el Idartes ocupa un área de 440 M2 y el IDPC un área de 943 M2 para su funcionamiento.
- Comodato Instituto de Recreación y Deporte-IRD. Corresponde al Teatro el Parque, el cual fue entregado en forma temporal para el uso y goce de las instalaciones del Teatro Infantil, así como de las oficinas y salones múltiples del edificio anexo, que se encuentran ubicados en el parque metropolitano Nacional Enrique Olaya Herrera.
- Comodato con la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá. Corresponde al área parcial de un terreno que la EAAB entregó al IDARTES en préstamo, a título gratuito.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES:

- Terrenos y edificaciones de propiedad del Idartes, considerados como de interés cultural, registrados como Propiedades, planta y equipo.

El numeral 178 del Plan General de Contabilidad, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, del mismo marco normativo, describe la siguiente cuenta, así:

“1715- BIENES HISTORICOS Y CULTURALES

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública” (Subrayado fuera de texto)

- Bienes recibidos por el IDARTES de otras entidades contables públicas, en calidad de comodato.

De otra parte, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de procedimientos del RCP, indica lo siguiente:

“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. (...)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

De otra parte, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto No. 20132000031881 dirigido a la doctora Claudia Yadira Pérez, Contadora del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) se pronunció sobre la improcedencia de registrar como bienes de uso permanente sin contraprestación los pisos de un edificio cuando no se encuentran identificadas como unidades principales o independientes, el cual en las conclusiones señaló:

“Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las entidades contables públicas de Gobierno general deben reconocer como Propiedades, planta y equipo, todos aquellos bienes recibidos para el uso permanente sin contraprestación de otras entidades del Gobierno general, que son reconocidos como unidades principales o independientes, con su respectiva identificación, medición, actualización y depreciación, y utilizados para la producción y comercialización de bienes, la prestación de servicios, y la administración de la entidad contable pública.

En consecuencia, si se va a conservar la integridad del edificio como unidad principal, esto es que no se va a desglosar la parte entregada en comodato, y si la parte del edificio que se reserva el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para su propio uso, es sustancialmente mayor a la porción entregada en comodato, no es procedente que la DIAN efectúe un reconocimiento a título de Bienes de uso permanente sin contraprestación, caso en el cual el Ministerio continúa reconociendo y revelando la totalidad del inmueble.”

CONCLUSIONES

- De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, en relación con los bienes de propiedad del Idartes, si existe un acto jurídico que los declare históricos y culturales, deben registrarse en las subcuentas respectivas de la cuenta 1715-HISTÓRICOS Y CULTURALES, independientemente si están siendo utilizados en proceso misionales. De no cumplirse con este requisito y si los inmuebles cumplen los criterios de la norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, deben continuar reconociéndose y revelándose en el Grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
- Con relación a los contratos de comodato suscritos por el Idartes con otras entidades contable públicas, e interpretando en el contexto de la formulación de su consulta que los bienes referidos en la misma corresponden a bienes de uso permanente sin contraprestación, se concluye:

En cumplimiento de lo establecido en el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, los bienes recibidos por el Idartes como entidad de gobierno general, del Instituto Distrital de Patrimonio Cultural-IDPC y del Instituto de Recreación y Deporte IRD, igualmente entidades de gobierno, debieron reconocerse como Propiedades, planta y Equipo, por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora, tratándose de inmuebles que no representan unidades principales o independientes, de conformidad con lo señalado en el concepto número 20132000031881, no es procedente que el Idartes efectúe el reconocimiento a título de Bienes de uso permanente sin contraprestación, caso en el cual las entidades propietarias de los bienes continuarán reconociendo y revelando la totalidad de los inmuebles. Se anexa copia del concepto en mención por ser aplicable al caso planteado en la consulta.

Por su parte, los bienes recibidos por el Idartes, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá EAAB- y de METROVIVIENDA, debieron registrarse con un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS. De modo que al devolverlos debe registrar un débito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO No. 20162000028891 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Bienes bienes inmuebles que ingresan a la institución por concepto de bienes de uso permanente y sin contraprestación Reconocimiento de una porción no identificable de un terreno

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Bienes bienes inmuebles que ingresan a la institución por concepto de comodatos

Doctor
NELSON GUAIDÍA AMÉZQUITA
Contador General
Policía Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500053832, del 3 de agosto del 2016, en la cual consulta lo siguiente:

“1. Los bienes inmuebles que ingresan a la institución como activo y al patrimonio por concepto de comodatos como bienes de uso permanente y sin contraprestación, de los cuales poseemos el bien físico por el tiempo que dura el comodato, ¿deben ser valuados y registrados por parte de la Policía Nacional en sus estados financieros?, y de ser valorizados ¿con qué periodicidad deben ser registrados estos avalúos?, así mismo ¿cómo se debe manejar este tema con relación a la Resolución 533 de 2015?

2. El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cual parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

1. Sobre su primera pregunta:

“Los bienes inmuebles que ingresan a la institución como activo y al patrimonio por concepto de comodatos como bienes de uso permanente y sin contraprestación, de los cuales poseemos el bien físico por el tiempo que dura el comodato, ¿deben ser valuados y registrados por parte de la Policía Nacional en sus estados financieros?, y de ser valorizados ¿con qué periodicidad deben ser registrados estos avalúos?, así mismo ¿cómo se debe manejar este tema con relación a la Resolución N° 533 de 2015?”, se exponen las siguientes consideraciones:

- El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el numeral 20-Frecuencia de las actualizaciones, que hace parte del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, indica que:

“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. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto

al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.”

Adicionalmente, el numeral 25-Bienes de uso permanente sin contraprestación, que hace parte del mismo Procedimiento, prescribe:

“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. (...)

Por su parte, la entidad de gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros de uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.” (Subrayado fuera del texto)

- En cuanto a lo contemplado en la Resolución N° 533 de 2015 y sus anexos, emitida por la CGN, se puede observar en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno que:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos

y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.” (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)" (Subrayado fuera de texto)

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Al respecto de su segunda pregunta:

“El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cual parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Sobre el particular se contemplan en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los siguientes conceptos:

“Normas técnicas relativas a los activos

Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)

Propiedades, planta y equipo

Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

... No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como las construcciones en curso, los bienes muebles en bodega, la maquinaria y equipo en montaje, los bienes en tránsito y las propiedades, planta y equipo no explotadas, o en mantenimiento, mientras permanezcan en tales situaciones.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, se observa que el Catálogo General de Cuentas, que forma parte del Manual de Procedimientos de dicho Régimen, indica lo siguiente:

“1605-TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera del texto)

“1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente para cada una de las preguntas formuladas:

“1. Los bienes inmuebles que ingresan a la Institución como activo y al patrimonio por concepto de comodatos como bienes de uso permanente y sin contraprestación, de los cuales poseemos el bien físico por el tiempo que dura el comodato, ¿deben ser valuados y registrados por parte de la Policía Nacional en sus estados financieros?, y de ser valorizados ¿con qué periodicidad deben ser registrados estos avalúos?, así mismo ¿cómo se debe manejar este tema con relación a la Resolución N° 533 de 2015?

- En cuanto al tratamiento contable a la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se contempla que:

Si la Entidad recibe los bienes de otra entidad de Gobierno, deberá reconocer estos como activos propios, clasificados como propiedades, planta y equipo. Si los bienes son recibidos de entidades diferentes a las mencionadas, los bienes recibidos no deberán ser incorporados como activos, pero la Entidad deberá registrarlos en cuentas de orden. En caso de que la

Entidad deba reconocer los bienes dentro de sus activos, ya que estos deben seguir lo indicado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, la Entidad deberá registrar la actualización cada 3 años en el período contable respectivo.

Ahora bien, en relación con la entidad que debe asumir la responsabilidad de efectuar el avalúo, ello corresponde a lo acordado entre las partes intervinientes en el respectivo contrato.

- Al respecto del tratamiento contable contemplado en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, se encuentra que:

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo a la comodataria que, según la consulta, sería la Policía Nacional. En este caso, será la comodataria quien reconozca el activo en su situación financiera, para lo cual debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Esto, con independencia de que la comodante sea una entidad de Gobierno o una empresa pública.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual, la comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

Con relación a la actualización del valor, en el caso de que el bien inmueble se clasifique como propiedades, planta y equipo, o como propiedades de inversión, no será necesario hacer el avalúo de los bienes para calcular la medición posterior, por cuanto esta debe hacerse al costo; sin embargo, un avalúo podría ser necesario para determinar el deterioro del bien, cuando existan indicios de este.

“2. El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cuál parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Sobre el reconocimiento de la porción del terreno, la Policía Nacional deberá registrar el valor proporcional de la propiedad que tiene sobre el terreno, observando las normas relativas al reconocimiento de propiedades, planta y equipo correspondientes. Para el registro, la Entidad

debe, inicialmente, determinar el uso de la propiedad, de allí que sea posible que el importe se debite en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS o en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, revelando en notas a los estados financieros el motivo por el cual no se ha dado uso al terreno. En el caso de que el registro se realice en la última subcuenta mencionada, en cuanto la Entidad especifique las condiciones necesarias para decidir el uso que le dará a la porción del terreno, esta deberá reclasificarse a la subcuenta y cuenta que mejor refleje la realidad del nuevo hecho económico. En consecuencia, no es viable efectuar registro alguno dentro del Grupo 19 -OTROS ACTIVOS.

CONCEPTO No. 20162000028931 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales Otros activos
	SUBTEMAS	Avalúos de las propiedades, planta y equipo; bienes históricos y culturales; y bienes de arte y cultura

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Contadora

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°. 20165500056902, del 18 de agosto de 2016, mediante la cual consulta si el concepto N°. 20152000042731, emitido por la CGN, es aplicable a la Presidencia por los avalúos realizados en el 2014 a los bienes de arte y cultura y a algunos bienes inmuebles clasificados como propiedades, planta y equipo que han sido declarados como monumentos históricos. En consecuencia, se desea saber si, a la luz del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se pueden realizar avalúos para este tipo de activos y si los registros realizados por la entidad se ajustan a lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

603

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contiene la regulación contable que le es aplicable a dos tipos de activos, a saber, los bienes de uso público y los bienes históricos y culturales. Con relación a estos últimos, el PGCP establece en sus párrafos 176 y 177, lo siguiente:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.”

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.” (Subrayado fuera del texto)

Para el caso de los bienes de arte y cultura, el PGCP establece en su párrafo 191, lo siguiente:

“191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.” (Subrayado fuera del texto)

En línea con lo establecido en el PGCP, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP establece en la descripción de las cuentas 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, lo siguiente:

“Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública. (Subrayado fuera del texto)

Interpretando la regulación anteriormente citada, el concepto N° 20114153082 del 15 de abril de 2011, emitido por la CGN, concluye que “Cuando la entidad contable pública posee bienes que mediante el acto jurídico respectivo adquieren el carácter de históricos y culturales y están siendo utilizados en desarrollo de actividades administrativas, deben ser objeto de reclasificación a la cuenta Bienes históricos y culturales. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

En consonancia, el concepto N° 20113152331 del 18 de abril de 2011, emitido por la CGN, concluye que:

“1) La Resolución No. 1582 de 2002 mediante la cual el Ministerio de Cultura reconoció como bien histórico y cultural el Centro Internacional Tequendama, obra como el acto jurídico requerido por la Norma Técnica de Contabilidad Pública para reconocer como histórico y cultural el bien inmueble objeto de consulta. Por consiguiente, este bien inmueble debe reclasificarse a la subcuenta 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, (...)

Es pertinente indicar que la reclasificación aplica aún cuando el bien se encuentre arrendado o esté siendo utilizado por la entidad.

2) Respecto a la actualización, la misma normativa señala que estos bienes deben reconocerse por su costo histórico, no son objeto de actualización y de acuerdo con la estructura de la descripción y dinámica de la cuenta los bienes históricos y culturales no son objeto de amortización o depreciación.(...)” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, con el concepto 20115154175 del 14 de junio de 2011 de la CGN, el cual ratifica el concepto 20113152331 anteriormente citado, se expresa que “El Régimen de Contabilidad Pública diferencia entre el concepto de “bien de uso público” y el que corresponde a los “Bienes Históricos y Culturales” que se declaren como tal mediante acto jurídico, conforme a las normas sobre la materia. Los primeros se sujetan a depreciación dada su definición de uso público, mientras que los bienes históricos y culturales no son objeto de depreciación.” (Subrayado fuera del texto)

En el concepto N° 20115153891 del 15 de julio de 2011, la CGN señala que:

“De acuerdo con lo expuesto se concluye que los bienes muebles adquiridos por la Policía Nacional para ser expuestos en el Museo de la entidad, tales como escudos, mapas, entre otros, se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta 196005-Elementos de museo, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y como contrapartida un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Ahora bien, en caso de que dichos elementos sean declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional mediante el acto jurídico correspondiente, se deben reconocer en la subcuenta 171590-Otros bienes históricos y culturales, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.” (Subrayado fuera del texto)

Como se puede observar, bajo el RCP precedente, para la clasificación de los activos primaba la existencia de acto jurídico que los considerara como bienes históricos y culturales sobre el

uso que se le diera al activo. También pueden consultarse los conceptos 20122000024001 del 27 de agosto de 2012, 2012200002391 del 14 de febrero de 2012, y 20152000042731 del 06 noviembre de 2015. En este último concepto se afirma que:

“De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que los bienes históricos y culturales y los bienes de arte y cultura no son objeto de actualización, por consiguiente no es procedente registrar valorizaciones de dichos activo, máxime si estas son el resultado de una actualización del valor realizada mediante el uso del IPC, toda vez que dentro de las bases de medición previstas en el RCP, esta metodología no está autorizada.

Conscientes de que la entidad requiere determinar un valor de los bienes para efectos de constituir las pólizas de seguro y no ocasionar un posible detrimento patrimonial en caso de que se materialice un siniestro que afecte dichos activos, la CGN recomienda que el Ministerio, en primera instancia revise si dichos bienes cumplen con las condiciones para ser clasificados en los conceptos donde se encuentran registrados actualmente o por el contrario se podrían clasificar en Propiedades, Planta y equipos, clasificación que permite actualizaciones solo que con metodologías diferentes a la utilizada por ese Ministerio, tales como la determinación de Costo de Reposición si la intención es mantener los bienes, o Valor de Realización, si la intención es disponer de ellos para la venta.

Si se concluye que la clasificación en la cual se encuentra registrados los activos es la correcta, y previa aclaración de que no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse en materia de procedimientos administrativos, el ministerio debe determinar el valor de los bienes que se tendría en cuenta para constituir los seguros, para el efecto tendrá que definir y utilizar metodologías propias, pero no podrá registra ninguna actualización.”
(Subrayado fuera del texto)

Sin perjuicio de las anteriores consideraciones, es necesario precisar que los criterios de reconocimiento y medición aplicables a este tipo de activos son distintos bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, el cual aplica a partir del 1 de enero de 2017. Puntualmente, en la Norma de bienes históricos y culturales se afirma que:

“Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)”

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las

condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, para la aplicación de este nuevo Marco Normativo es necesario determinar los saldos iniciales, procedimiento que se encuentra contenido en el Instructivo 002 de 2015 de la CGN. Dicho instructivo dispone que una de las alternativas que tienen las entidades para determinar el saldo inicial de las propiedades, planta y equipo y de las propiedades de inversión es utilizar el valor actualizado en periodos anteriores o el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado determinados mediante avalúo técnico en la fecha de transición.

CONCLUSIÓN

A partir de las consideraciones expuestas, bajo el RCP precedente se concluye que:

1. Cuando un activo, a través un acto jurídico, es considerado como histórico y cultural, para la clasificación de este primo su condición de histórico y cultural sobre el uso que se le dé al mismo. Por ello, siempre que exista un acto jurídico que declare un activo como histórico y cultural, este se clasificará como tal, es decir, este tipo de activos no podrán clasificarse como propiedades, planta y equipo ni como bienes de arte y cultura.
2. Los bienes históricos y culturales se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización ni depreciación.
3. Los bienes de arte y cultura se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

En consecuencia, tanto la clasificación de los activos atendiendo su uso y no su declaratoria como bien histórico y cultural, así como la valoración realizada a los bienes de arte y cultura, no se ajustan a lo establecido en el RCP precedente, el cual es aplicable hasta el 31 de diciembre de 2016. Lo anterior sin perjuicio de los procedimientos administrativos (tales como el avalúo de los activos con el objetivo de constituir pólizas de seguros) que determine la entidad con miras a garantizar el control y la salvaguarda de los recursos públicos que administra.

Adicionalmente se precisa que bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual aplica a partir del 1 de enero de 2017, la clasificación de los activos considerará su uso y no la existencia de acto jurídico que lo declare como histórico y cultural.

Ahora bien, considerando las alternativas de medición que contiene el Instructivo 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes históricos y culturales puede ser útil la información obtenida por la entidad con el valúo realizado en 2014.

CONCEPTO No. 20162000029701 DEL 03-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes cedidos a la Fiscalía General de la Nación por parte de los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes cedidos a la Fiscalía General de la Nación por parte de los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Doctora
BETSY ROSANA PÉREZ PÉREZ
Subdirectora Seccional de Apoyo a la Gestión de Bogotá (E)
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500050292, del 25 de julio de 2016, donde solicita emitir un concepto sobre el tratamiento contable para los bienes recibidos por la Fiscalía General de la Nación en calidad de comodato, entregados por los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana – FONSET, en cumplimiento de lo señalado por el Decreto N° 399 de 2011.

Mediante comunicación telefónica se aclaró que la solicitud del concepto abarca tanto lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en el nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con el Régimen de contabilidad Pública precedente

El Plan General de Contabilidad Pública que hace parte el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el numeral 165, establece:

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo.

165 Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera de texto)

El Manual de procedimientos de contabilidad pública, que integra el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Capítulo III “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad, planta y equipo”, en los numerales 24 y 25 señala lo siguiente:

“24 TRASLADOS DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS:

(...) La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-Propiedad, planta y equipo, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-bienes, de la cuenta 3125 – Patrimonio Público Incorporado o la subcuenta, 325525-Bienes, de la cuenta 3255 – PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (...)

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. (...)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.” (Subrayados fuera de texto)

2. Relacionadas con el nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno – Resolución N° 533 de 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con las pautas básicas o macro-reglas que deben orientar el proceso de generación de información en las empresas, entre otros, señala los siguientes 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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

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

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)
(Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 2 del Capítulo I Activos, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

Las normas antes citadas, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1, disponen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

10.1 Criterio general de reconocimiento

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

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por último, cuando se trata de la entrega de bienes sin exigir contraprestación alguna como ocurre en el caso de los contratos de comodato, la CGN, mediante concepto CGN N° 20162000023571 de fecha 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló lo siguiente:

“a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. (...). Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992. (...)

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; (...).

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, (...). El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno (...), el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones. (...)”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. EN RELACIÓN CON LO DISPUESTO EN EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

De conformidad con lo dispuesto en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, específicamente en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, cuando una entidad entrega bienes a título gratuito a otra entidad de gobierno general se configura el traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación, donde la entidad que recibe los bienes debe incorporarlos en su contabilidad.

Como consecuencia de la anterior, cuando la Fiscalía General de la Nación reciba bienes de los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana para el uso permanente sin contraprestación, debe ingresarlos a su situación financiera debitando la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación en cada cuenta, acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Este tratamiento aplica para bienes que cumplan con las características y condiciones para su clasificación como activos.

2. EN RELACIÓN CON LO DISPUESTO EN EL MARCO NORMATIVO CONTABLE QUE DEBEN APLICAR LAS ENTIDADES DE GOBIERNO (RESOLUCIÓN Nº 533 DE 2015)

Cuando una Entidad de Gobierno, en cumplimiento de contratos de comodatos, convenios interadministrativos, disposiciones legales o mediante cualquier tipo de acuerdo jurídico interinstitucional, recibe bienes de otra Entidad de Gobierno obteniendo con ello el control, los riesgos sustanciales y las ventajas sobre los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de recursos no monetarios, le corresponde incorporarlos en su situación financiera mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso

previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anterior, para garantizar la adecuada reciprocidad, la Entidad de Gobierno cedente debe desincorporar el activo mediante un débito en las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se debe reconocer debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, deberá controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

No obstante lo anterior, cuando en la transferencia de los bienes se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la Entidad de Gobierno que recibe los bienes debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por lo señalado en el párrafo anterior, la entidad cedente debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Ahora bien, cuando la transferencia se realiza por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad que recibe los bienes solo debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, en tanto que la entidad cedente debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000031471 DEL 14-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Actualización de bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por la entidad.

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Medición inicial en la fecha de transición de propiedades, planta y equipo.

Señor

HENRY ALEJANDRO CAÑÓN GALINDO

Analista Contable

Policía Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006384-2, del 20 de septiembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre el registro contable para la actualización de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 5 y 11 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, señalan:

“5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio. (...)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

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

Respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo señala:

"(...) 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 o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores (...)". (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, señala los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo bajo el nuevo Marco Normativo:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

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:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin

tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición iniciales de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, 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.

CONCEPTO No. 20162000031511 DEL 14-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes entregados en contrato por parte del Ministerio de Transporte a entidades del orden nacional.

Doctor
LUIS ERNESTO CARO
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006499-2, del 28 de septiembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento de los Bienes entregados en contrato de comodato a entidades del orden nacional, registrados en las cuentas de orden deudoras como bienes entregados a terceros, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República determinó que al término de la vigencia 2015 la cuenta 1920 Bienes Entregados a Terceros se encontraba subestimada en

\$4.549 millones, dado que no se reclasificaron los bienes entregados en comodato que fueron retirados de las cuentas 1605 Propiedades, Planta y Equipo...”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala:

“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 entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (...)

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza

del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)”_(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe la siguiente cuenta, así:

“1920 BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

El registro de bienes que se hayan entregado en comodato, por parte de una Entidad de Gobierno, está condicionado al tipo de entidad a la cual se entregan los bienes, de conformidad con las siguientes situaciones:

- Los bienes entregados en comodato por una Entidad de Gobierno General a otra Entidad del Gobierno del orden nacional o territorial, deben reconocerse por parte de la entidad que entrega (Comodante) mediante un debito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

-Los bienes entregados en comodato por una Entidad de Gobierno a una Empresa pública del orden nacional o territorial, deben registrarse mediante un débito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES

PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

CONCEPTO No. 20162000032801 DEL 27-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo no explotados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipo de transporte recibido en donación

Doctora

LORENA SÁNCHEZ GONZÁLEZ

Coordinadora Grupo de Apoyo Financiero y Contable

Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016-550-005741-2, del 22 de agosto de 2016, mediante la cual consulta si para el reconocimiento de los vehículos donados por entidades públicas o empresas privadas, de los cuales, algunos serán para el uso de la entidad y otros serán entregados a través de un contrato de comodato a entidades territoriales, debe utilizarse la cuenta 1510-Mercancías en existencia o la cuenta 1675-Equipo de transporte, tracción y elevación.

Además, en comunicación telefónica con la entidad, se aclaró que los vehículos no han podido usarse ni entregarse a otras entidades debido a que no han perfeccionado su legalización y que se encuentran registrados como inventarios. Igualmente, aclara que la entrega en comodato cubre la totalidad de la vida útil de los bienes.

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

CONSIDERACIONES

La Normas Técnicas relativas a los activos, contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, define los Inventarios, en los siguientes términos: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, define las Propiedades, planta y Equipo, como: “comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, como: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las Normas Técnicas relativas a los Activos, se reconocerán como Inventarios, los bienes 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 y, como Propiedades, planta y equipo, los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública utilizados para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios o en la administración de la entidad.

En consecuencia, los vehículos recibidos en donación que serán utilizados por la entidad y se encuentran registrados como inventarios, se reclasificarán a la cuenta 1637-Propiedades,

planta y equipo no explotados, mientras la entidad hace uso de los mismos, caso en el cual se reclasificarán a la cuenta 1675-Equipo de transporte, tracción y elevación.

De otra parte, considerando que los vehículos recibidos en donación que serán destinados para el uso de otras entidades se encuentran registrados como Inventarios, debe reclasificarse a la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotación, mientras se surte el proceso de entrega.

Al entregar el bien en comodato a la entidad territorial, si ésta se realiza en la vigencia 2016 en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, reconocerá el traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación, según lo dispuesto en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, para lo cual acreditará la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, y debitará la cuenta 3208-Capital fiscal por el valor del bien entregado, el cual se controlará en cuentas de orden deudoras.

Ahora bien, si la entrega se realiza a partir del período contable de 2017, los bienes trasladados entre entidades públicas en aplicación de la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, se reconocerá como una transferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, disminuyendo la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, por el valor del bien entregado.

CONCEPTO No. 20162000034191 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Ingreso de bienes al almacén cuyas facturas están pendientes Registro de desarrollos de software por valor de \$0 Registro de elementos de aseo y cafetería

Doctora
GLORIA STELLA CARREÑO PINTO
Asesora Grupo de Gestión de Seguimiento y Operación Administrativa
U. A. E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20165500059822, del 1 de septiembre de 2016, en la cual solicita respuesta a los siguientes puntos:

1. Partiendo de que se han presentado bienes entregados a la entidad en una fecha con remisión, pero la factura es entregada luego de un largo tiempo; ¿es pertinente legalizar los bienes en el almacén de la entidad con la remisión, aun cuando los bienes en ocasiones no llegan valorizados y hay cambios en los valores a raíz de las diferencias en la entrada inicial y la factura? La entidad aclara que tanto la remisión como la factura son documentos legales.

2. ¿Está permitido registrar desarrollos de software realizados por la entidad por valor de \$0?, ¿cómo sería el procedimiento para valorar dichos intangibles?

Adicionalmente pregunta, ¿es necesario registrar actualizaciones o nuevas versiones en el inventario de la entidad para aquellas licencias que son adquiridas a perpetuidad, pero en algún momento requieren actualizaciones o nuevas versiones y soportes de mantenimiento?

3. ¿Cuál es el manejo a seguir, con el fin de llevar el control de los insumos de aseo y cafetería?, ¿deben ingresar al almacén o van directamente al gasto por ser un servicio de aseo y cafetería?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En cuanto su consulta contiene diversos temas, se expondrán las consideraciones según el orden de los planteamientos:

1. Al respecto del primer planteamiento, en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se puede observar que entre las características cualitativas de la información contable pública se encuentran:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (...)

107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades

contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

108. Oportunidad. La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, se pueden observar los siguientes principios de contabilidad pública:

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. (...)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera del texto)

- Ahora bien, entre las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, se indica que:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. ... está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. ... En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico. (...)

9.2.1 Soportes de contabilidad

337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarlos y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. ... Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.” (Subrayado fuera del texto)

- En cuanto al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, el citado RCP indica que:

“166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización...

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico.” (Subrayado fuera del texto)

- Otro referente es el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, emitida por la CGN, el cual indica que:

“3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.” (Subrayado fuera del texto)

2. Al respecto del segundo planteamiento, en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se puede observar que en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles se establece que:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que pueden identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)

... y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados. (...)

3. Activos intangibles desarrollados

Son aquellos que genera la entidad contable pública, y cumplen los criterios para su reconocimiento. Para esta clase de activos deben identificarse las fases de investigación y desarrollo. La primera fase comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad contable pública 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 en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas de nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial. (...)

5. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO GASTO

En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.”

3. Al respecto del tercer planteamiento, el citado Régimen menciona que:

“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. ...”

Además, en el Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1920-CARGOS DIFERIDOS, se describe 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. ...”

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. ... (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las anteriores consideraciones, se obtienen las siguientes conclusiones, las cuales se expondrán en el orden de sus interrogantes:

1. Partiendo de que se han presentado bienes entregados a la Entidad en una fecha con remisión, pero la factura es entregada luego de un largo tiempo; ¿es pertinente legalizar los bienes en el almacén de la Entidad con la remisión, aun cuando los bienes en ocasiones no llegan valorizados y hay cambios en los valores a raíz de las diferencias en la entrada inicial y la factura? La entidad aclara que tanto la remisión como la factura son documentos legales.

La norma técnica sobre soportes de contabilidad establece genéricamente que los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo, entre estos últimos señala los comprobantes de pago, facturas, contratos o actos administrativos, que generan registros en la contabilidad. Corresponde a la Entidad definir los documentos mediante los cuales se soportan los hechos económicos.

Dada la necesidad de reconocer información oportuna, la entidad deberá evaluar si, cuando se recibe el bien a través de la remisión surgen derechos y obligaciones, o la transacción incide en los resultados del período; así mismo, si el documento de remisión es un soporte idóneo para el ingreso del bien a la entidad según las políticas administrativas y contables, además de lo señalado en el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable. Si, por un lado, no se cumplen tales estipulaciones, entonces la entidad que recibe el bien lo registrará en cuentas de orden, revelando en notas la descripción de los hechos. Por otro lado, si se define que existen derechos y obligaciones fruto de la transacción, la entidad deberá proceder con el registro del activo correspondiente.

La entidad debe adelantar las acciones pertinentes y adoptar las estrategias conducentes a obtener de manera ágil, los soportes contables bien sean de origen interno o externo, para garantizar el adecuado y oportuno flujo de información, requerido para que el proceso contable incorpore la totalidad de los hechos económicos, evitando sobreestimar el valor de los activos o de los ingresos; de esta manera se evitará subestimar los pasivos o gastos de allí surgidos, para finalmente garantizar una información contable fiable.

2. ¿Está permitido registrar desarrollos de software realizados por la entidad por valor de \$0?, ¿cómo sería el procedimiento para valorar dichos intangibles?

Adicionalmente, ¿es necesario registrar actualizaciones o nuevas versiones en el inventario de la entidad para aquellas licencias que son adquiridas a perpetuidad, pero en algún momento requieren actualizaciones o nuevas versiones y soportes de mantenimiento?

- Un activo intangible desarrollado internamente puede ser reconocido como activo en la situación financiera de la entidad solo si puede ser identificado, controlado, genera beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria es fiable. Para que la medición de este intangible sea fiable, debe haber una clara distinción entre las erogaciones destinadas a la fase de investigación y la fase de desarrollo del mismo.

Por lo que, si el valor de los desarrollos no se puede medir fiablemente, entonces el intangible no puede ser reconocido como activo, en cuyo caso, las erogaciones relacionadas deberán reconocerse como gasto, razón por la cual no es posible registrar como activo, un desarrollo por valor de \$0.

Para valorar fiablemente cada desarrollo, la entidad debe diferenciar claramente las erogaciones directamente relacionadas con la fase de desarrollo, las cuales deben ser registradas como mayor valor del activo intangible. En cuanto a la metodología para valorar, me permito precisar que la regulación expedida por la CGN está orientada a definir los criterios

de medición de los activos más no a prescribir sus metodologías, razón por la cual este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento respecto a esa solicitud.

Con referencia a la segunda parte de su planteamiento, cuando se adquieran licencias perpetuas, la entidad podrá registrar contablemente las actualizaciones o nuevas versiones de software en la medida que estas incrementen los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo intangible, esto sin detrimento de lo establecido por las políticas administrativas de la entidad. Sin embargo, el mantenimiento del software, en cuando este solamente mantiene el nivel de servicio del intangible a la Entidad, será un gasto y no podrá registrarse como activo.

3. ¿Cuál es el manejo a seguir, con el fin de llevar el control de los insumos de aseo y cafetería?, ¿deben ingresar al almacén o van directamente al gasto por ser un servicio de aseo y cafetería?

- Los elementos de aseo y cafetería adquiridos por la Entidad, para consumo en el tiempo, son activos y deben registrarse en la subcuenta 191021-Elementos de aseo, lavandería y cafetería, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS. Esta cuenta se acreditará según se genere el consumo de los bienes, contra un cargo a la subcuenta 511155-Elementos de aseo, lavandería y cafetería, de la cuenta 5111-GENERALES, o a la subcuenta 521153- Elementos de aseo, lavandería y cafetería, de la cuenta 5211-GENERALES.

CONCEPTO No. 20162000038111 DEL 29-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Redes, líneas y cables en inmueble arrendado

Doctora
LUZ ÁNGELA RAMÍREZ SALGADO
Directora Administrativa y Financiera
Secretaría Distrital de la Mujer
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500059792, del 1 de septiembre de 2016, mediante la cual consulta:

“...Se requiere saber si el registro de las redes, líneas y cables instalados en la actual sede de la SDMujer, en la cuenta 1650 Redes, líneas y Cables es correcto, o en su defecto, con el fin de reconocer los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en función de los eventos y transacciones que los originan, es prudente reclasificarlo al gasto como obra y mejora en propiedad ajena, y así presentar en los estados financieros la realidad económica de la SDMujer...,”

Lo anterior, teniendo en cuenta que “la sede principal de la Secretaría Distrital de la Mujer funciona en una casa que no es de su propiedad, adquiriéndose a título de arrendamiento por el término de un año, éste inmueble requirió de adecuaciones para el correcto funcionamiento de la entidad, entre estas mejoras se cuenta la instalación de redes eléctricas, invirtiendo el valor de \$62.154.058, en cableado telecomunicaciones”.

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a la Propiedad, planta y equipo en el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública, señala:

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en la descripción de las cuentas, establece:

“1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA

DESCRIPCIÓN

Representa 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 entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.

DINAMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor de las erogaciones en que se incurra por las adiciones o mejoras realizadas.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de la amortización causada periódicamente” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, respecto al registro contable correcto del cableado en Propiedad, planta y equipo o su reclasificación al gasto, dada las condiciones que implica desmontar e instalar nuevamente la red, es viable que la Secretaría asuma el reconocimiento del costo de estas instalaciones en un inmueble que no es de su propiedad, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, siempre que el cableado corresponda a una estructura que haga parte integral del inmueble utilizado para el desarrollo de sus actividades misionales y/o administrativas.

Ahora bien, es de anotar que la amortización de las obras y mejoras en propiedad ajena deben efectuarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas, amortización que afectará los resultados del ejercicio como Gastos de administración o de Operación en las subcuentas 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena o 521110-Obras y mejoras en propiedad ajena, según corresponda.

CONCEPTO No. 20162000038461 DEL 07-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable la infraestructura relacionada con la construcción de obras de urbanismo ejecutadas con recursos del Hospital Mental de Antioquia como parte de obligaciones urbanísticas viales, con el propósito de integrar la malla vial del Municipio de Bello.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable la infraestructura relacionada con la construcción de obras de urbanismo ejecutadas con recursos del Hospital Mental de Antioquia como parte de obligaciones urbanísticas viales, con el propósito de integrar la malla vial del Municipio de Bello.

Doctora

ANGELA MARIA ARBOLEDA MENDEZ
Profesional Universitario – Contabilidad
Hospital Mental de Antioquia E.S.E.
Bello (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500049282 de fecha 18 de julio de 2016, donde solicita concepto frente al tratamiento contable del proyecto de inversión relacionado con la construcción de obras complementarias de urbanismo -Obligaciones viales-, contratadas con cargo a los recursos del Hospital, realizadas como parte de obligaciones urbanísticas viales con el propósito de integrar la malla vial del Municipio de Bello.

Tal proyecto está conformado por: a) Obras Preliminares, b). Demoliciones de Pavimentos Existentes, c) Cajeo de vía, corte, carga y botada de tierra, d) Lleno vibrocompactado, e) Imprimación de vías, f) Sub-base andenes y cordones, g) Base vías, h) Andenes, i) Gramas, j) Señalización vial horizontal, k. Líneas de señalización. l). Demás actividades conexas y complementarias, las cuales se realizan en un terreno con matrícula inmobiliaria a cargo de la ESE.

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en los párrafos 141, 165, 176 y 179, al señalar las normas técnicas relativas a los activos; propiedades, planta y equipo, y bienes de uso público e históricos y culturales, dispone lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, (...). (Subrayado fuera de texto)

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución. (...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, (...) teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. (...). (Subrayados fuera de texto)

2. Marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

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 N° 414 de 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación (CGN), en el numeral 5, con relación a la “Esencia sobre la forma”, como principio o pauta básica que orienta el proceso de generación de información, dispone:

“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)

Así mismo, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1, respecto de los activos, señala 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.

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 (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

La construcción de una infraestructura urbanística que integrará la malla vial del Municipio de Bello y que en el futuro será destinada al uso permanente por parte de la población, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del RCP precedente, debe reconocerse en la cuenta 1705 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, independientemente que esa infraestructura se construya sobre un terreno de propiedad del Hospital Mental de Antioquia y que se ejecute con cargo a su presupuesto.

Lo anterior significa que una infraestructura de esa naturaleza no cumple las condiciones necesarias para su registro en cuentas del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por cuanto el Hospital no espera que de ella fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pues no se trata de bienes que utilice para la prestación de servicios ni para su gestión administrativa y tampoco puede destinarlas a la generación de ingresos; por tanto, las erogaciones que se produzcan en desarrollo del proyecto deben reconocerse como gastos afectando los resultados del período en curso.

No obstante lo anterior, los bienes objeto de consulta deben reconocerse por la entidad de gobierno responsable de la protección, administración o mantenimiento futuro de ese tipo de bienes; por lo que, cuando se formalice la entrega al Municipio, si tal evento de produce antes del cierre contable de la vigencia fiscal 2016, el Hospital debe retirar el terreno y las obras realizadas si las reconoció como activos y, como contrapartida, debe debitar la subcuenta 320801 Capital fiscal de la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL, en tanto que la entidad de gobierno

receptora del activo lo contabilizará con abono a la subcuenta 312525 Bienes, de la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

2. Marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

El nuevo 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, dispone que una empresa solo reconocerá un activo cuando se trate de recursos controlados, es decir, cuando puede decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del recurso, puede prohibir a terceras personas el acceso al activo y cuando asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo, entre otros aspectos.

Como consecuencia de lo anterior, dado que el terreno sobre los cuales se ejecuta el proyecto, siendo propiedad del Hospital, no cumple las condiciones previstas en el nuevo ordenamiento contable para reconocerlo como activo, de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2014, esa entidad debió eliminarlo de su contabilidad, en tanto que el Municipio de Bello, por el contrario, debe incorporarlo a su sistema de información financiera, tal como lo establece el Instructivo N° 002 de 2015, por cuanto es el encargado de la protección, administración o mantenimiento de la malla vial del mismo.

Es importante recordar respecto del terreno en mención, que la titularidad jurídica a nombre del Hospital no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por cuanto los riesgos y beneficios asociados al mismo estarán a cargo del Municipio; lo que significa que las erogaciones realizadas en desarrollo del proyecto de inversión junto con el terreno deben incorporarse a la contabilidad de ese Municipio, tal como lo ha previsto el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

Así las cosas, el Hospital debe reconocer la entrega mediante un débito en la subcuenta 542490 Otras subvenciones de la cuenta 5424 SUBVENCIONES y un crédito en las subcuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes entregados, pero si el Hospital efectúa la entrega al Municipio en la medida que se reciben las obras, el crédito se efectuará en las cuentas donde deban reconocerse las obligaciones adquiridas con contratista de la obra. Del otro lado, con respaldo en la información suministrada por el Hospital, el Municipio debe reconocer el terreno y las obras realizadas mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos de la cuenta 1705 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20162000038621 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros Activos Gastos de operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de infraestructura para protección de Estaciones hidrometeorológicas

Doctora
SANDRA MILENA SANJUAN ACERO
Coordinadora grupo de Contabilidad
Instituto de Hidrología y Estudios Ambientales-IDEAM
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500071352, del día 26 de octubre de 2016, en la cual manifiesta que el IDEAM, cuenta con unas estaciones hidrometeorológicas las cuales generan los datos necesarios para el cumplimiento de las funciones misionales del Instituto. Estos equipos se encuentran instalados en bases de cemento sobre la cual se levanta el cercamiento en malla para su protección, infraestructura que ha sido construida con diversos materiales los cuales se han contabilizado como cargos diferidos y su amortización como gastos generales por concepto de Materiales y Suministros.

Además aclara que estos equipos están instalados en lugares apartados del país como lo son las rondas de los ríos, predios baldíos y en predios privados y son manejados por la comunidad, quienes le reportan la información que de allí se obtiene, al Instituto.

Solicita se emita concepto sobre la correcta contabilización de esa infraestructura y sobre la forma de determinar el costo de la misma, teniendo en cuenta que la construcción la realiza servidores públicos de la misma entidad.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, señala las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, entre ellas el párrafo 132, señala:

132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)

Así mismo, las Normas Técnicas relativas al reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo, y Otros Activos, en los párrafos 165,166 y 196 señalan:

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción.

Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (...)

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. (...)

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)

De otra parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los activos deben valorarse al costo histórico, constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación.

En este sentido, teniendo en cuenta que las estaciones hidrometeorológicas corresponden a elementos que cumplen con los criterios para registrarse como propiedades, planta y equipo por cuanto se utilizan para el cumplimiento de las funciones misionales del IDEAM, la entidad deberá determinar si la infraestructura construida para brindarles protección corresponde a un mayor valor del costo de estos activos por cuanto son erogaciones que se requieren para colocarlos en condiciones de utilización.

En este caso el valor de la infraestructura debe registrarse en la subcuenta y cuenta del Grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo que corresponda, donde se encuentran contabilizados los equipos, y su medición será por el valor incurrido en la adquisición de los materiales más el costo de la mano de obra necesaria para su construcción, con independencia que haya sido adelantada por servidores públicos de la misma entidad.

De lo contrario, la entidad puede considerar la posibilidad de registrar estas erogaciones en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y efectuar la amortización durante los años que esperan recibir los beneficios.

De otra parte se precisa que teniendo en cuenta que el IDEAM es una entidad que debe aplicar a partir de enero de 2017 el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, con el objetivo de migrar al mismo, la entidad deben evaluar nuevamente, frente a los criterios de este, si la infraestructura cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, es decir que las mismas sean controladas por la entidad, que se usen para los fines previstos y que se espere obtener un potencial de servicio. En caso contrario deberán registrarse como gasto.

CONCEPTO No. 20162000039351 DEL 15-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	<p>Registro contable de estudios y diseños e interventorías. Valor por el cual deben registrarse las obras que se entreguen a la comunidad. Reporte de operaciones recíprocas.</p>
-----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Departamento para la Prosperidad Social-(DPS)
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500065372, del día 30 de septiembre de 2016, la cual se refiere al hallazgo por parte la Contraloría General de la República en relación con el reconocimiento de construcciones en curso y derivadas de la ejecución de los recursos provenientes de un convenio suscrito con el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo –FONADE, en los siguientes términos:

“Hallazgo No. 34:

“.. Se estableció que la cuenta 161590 Otras Construcciones en Curso cuyo saldo a 31 de diciembre de 2015, ascendía a \$300.407.8 millones; no se le han cargado los pagos realizados por concepto de costos operativos y de gerencia incurridos en la ejecución de los proyectos suscritos con Fonade;” (...) (Subrayado fuera de texto).

Por lo anteriormente expuesto solicita la realización de una mesa de trabajo con la CGN y la expedición de un concepto sobre lo siguientes temas:

“1. Dado que los estudios, diseños e interventorías son contratados y realizados directamente por FONADE y que dicha Entidad no asocia en los Informes de legalización mensual dichos conceptos individualmente al valor total de cada obra, cuya construcción es contratada directamente por los entes territoriales, se consulta a la CGN si los conceptos de estudios, diseños e interventorías pueden continuar registrándose contablemente en el gasto de forma separada y global por parte de Prosperidad Social?

2. Debe Prosperidad Social registrar en el gasto la ejecución de la totalidad del valor de las obras terminadas y entregadas con acta a la comunidad, no obstante que FONADE tenga pendiente de realizar el último pago contra el acta de liquidación de los contratos de obra”?.

Adicionalmente, explica que FONADE no aplica el concepto No. 20142000005261 del 20 de marzo de 2014 referido anteriormente, lo cual genera inconsistencias en las operaciones recíprocas con Prosperidad Social y en consecuencia consulta lo siguiente:

“3. Puede la CGN incluir dentro de las reglas de eliminación, que la cuenta 245301 “Recursos recibidos en administración” sea recíproca con la cuenta 190513 *Bienes y servicios pagados por anticipado - Estudios y Proyectos?”.

4. En caso negativo, qué otras acciones puede adelantar Prosperidad Social para evitar inconsistencias en sus operaciones recíprocas”?

De otra parte, mediante comunicación N° 20165500065832 del 4 de octubre de 2016, se amplía la información de los temas consultados, indicando que:

“ (...) Prosperidad Social para el desarrollo de los convenios interadministrativos contrata directamente los estudios, diseños e interventorías de las obras que ejecutan los entes territoriales, lo que implica que estos conceptos no se asocien individualmente a cada contrato de obra, razón por la cual las legalizaciones de la ejecución de dichos conceptos son registrados por Prosperidad Social directamente en el gasto, llevando a construcciones en curso sólo aquellos que corresponden a los contratos de obra que suscribe el ente territorial, esto es construcciones de obra y pre-construcciones”.(...)

En desarrollo de la sesión de trabajo realizada en este Despacho el 9 de noviembre de 2015, se contó con la participación de funcionarios del Departamento de Prosperidad Social y del GIT de Doctrina y Capacitación de la Subcontaduría General y de Investigación, se analizaron conjuntamente los temas consultados y se obtuvo la información adicional para resolverla, en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

- Con relación al registro contable de estudios, diseños e interventorías asociadas a la construcción de obras, la CGN ha emitido varios conceptos señalando los registros contables de las erogaciones por estudios y diseños para contratos de obra, entre ellos el N° 20142000009311, dirigido al Doctor Luis Fernando Rojas Estrada, Contador de la Empresa Regional Aguas del Tequendama S.A. E.S.P. el cual en las conclusiones, señaló:

“(...) si se trata de erogaciones que cumplen los criterios de adición o mejora, por cuanto aumentan la vida útil, amplían la capacidad productiva y eficiencia operativa de los bienes, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los

costos, es viable su activación, de conformidad con las reglas que se determinan a continuación:

a) Si la ejecución de la obra es subsecuente a la terminación de los estudios y diseños, estos se reconocen como mayor valor del bien.

b) Si las obras no inician en forma sucesiva a la terminación de los estudios, pero se tiene la decisión de ejecutarlas con posterioridad, se reconocen como un cargo diferido en la subcuenta 191008-Estudios y proyectos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y una vez se inicie la obra, el valor del cargo diferido se reclasifica como un mayor del activo. (...)"

Igualmente, la CGN emitió el concepto 20142000002061 dirigido a la Universidad Surcolombiana, el cual concluyó:

"(...) el reconocimiento contable del valor pagado por concepto de diseños y estudios, e interventoría, debe contabilizarse con observación de los criterios establecidos en las normas técnicas sobre a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, relativas al costo histórico y al reconocimiento de gastos.

En consecuencia, si se consideran que estas erogaciones fueron indispensables para la construcción de la obra, las mismas se contabilizarán como mayor valor del activo en construcción, (...) De lo contrario, estos conceptos deberán reconocerse como gastos en las subcuentas que correspondan a la naturaleza de las erogaciones, de la cuenta 5111-GENERALES (...)"

De otra parte, consecuente con la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución N° 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el "Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN" y en el numeral 3.2, prescribe:

"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. (...)

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

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

- Con relación al interrogante sobre el valor por el cual debe entregarse las obras a la comunidad derivadas de la ejecución del proyecto, el párrafo 104 del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de “Confiabilidad” de la información contable pública, expresa:

“La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.

De igual forma, el párrafo 110 del PGCP en lo relacionado con las condiciones que se asocian a la característica cualitativa de “Relevancia” de la información contable pública, señala que “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,” (...). (Subrayado fuera de texto)

- Referente al inconveniente en el reporte de operaciones recíprocas, de conformidad con la tabla de reglas de eliminación publicada en la página web de la CGN, señala que la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos, tiene como recíproca la subcuenta 291090 Otros Ingresos Recibidos por anticipado.

Así mismo, numeral 3.8 de la Resolución N° 357 del 23 de julio de 2008 concerniente a las conciliaciones de información, expresa: “Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.”

CONCLUSIONES

- Con relación al primer punto planteado en la consulta sobre el registro como gasto de los conceptos de estudios, diseños e interventorías en razón a que son contratados y realizados directamente por FONADE, o con entes Territoriales y a que en los informes de legalización que entregan las entidades encargadas de la ejecución de los recursos, no suministran el valor de estos conceptos de manera que permitan asociarlos de manera individual a las obras, se concluye que el Departamento de Prosperidad Social deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para establecer cuál es el importe que se ha pagado por estos conceptos para cada obra, y evaluar si los mismos cumplen con las condiciones para contabilizarse como mayor valor de las obras, como se señaló en los conceptos mencionados en las consideraciones de los cuales se anexa copia por ser aplicables al caso consultado.

Ahora, respecto a la dificultad que tiene la entidad para obtener en forma detallada el valor que le corresponde asociar a cada obra por concepto de estudios, diseños e interventoría, la CGN no tiene competencia para pronunciarse, por tratarse de un tema de carácter

administrativo que debe ser resuelto al interior del DPS en el marco de la Resolución N° 357 de 2008, en consonancia con la regulación superior que le aplique a la Entidad y su reglamentación interna.

Por lo tanto, el DPS debe implementar un mecanismo, mediante el cual se coordine con las entidades con quienes se suscriben convenios, el flujo de la información que se requiere por parte de los ejecutores de los proyectos y la forma como debe ser presentada, con el propósito de efectuar los registros contables en forma completa y oportuna, de conformidad con lo dispuesto en la normatividad contable pública.

- Referente al interrogante sobre el valor por el cual debe registrarse el gasto por concepto de las obras que se entreguen a la comunidad, derivadas de la ejecución de los proyectos, de conformidad con las características cualitativas que debe cumplir la información contable, el valor de las obras entregadas a la comunidad, debe corresponder al importe total de los costos incurridos en la construcción de la misma.

Por lo tanto, el DPS debe garantizar que previo a la entrega de las obras a la comunidad, se incorpore en su contabilidad todos los costos inherentes a la construcción de la obra, en el contexto del objeto del contrato, con base en los informes suministrados por el ejecutor, para lo cual debe coordinar que los reportes contengan la totalidad de ejecución del proyecto, con independencia de que existan valores pendientes de pago a contratistas y proveedores.

- Reporte de operaciones recíprocas. De conformidad con la tabla de reglas de eliminación publicada en la página web de la CGN, la cuenta recíproca del Código 190513-Estudios y Proyectos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, es la subcuenta 291090-Otros Ingresos Recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Por lo anterior, de conformidad con lo señalado en el concepto N° 20142000005261 del 20 de marzo de 2014, sobre Registros contables de convenio interadministrativo de Gerencia Integral de proyectos para construcción de obras, o mejora y reparaciones de obra, cuando el DPS gire recursos en calidad de pago anticipado registrará debitando la cuenta 190513-Estudios y Proyectos de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En este evento FONADE debe corresponder este registro con la recepción de los recursos en la cuenta 291090-Otros Ingresos Recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Igualmente, si el DPS entrega los recursos en calidad de Anticipos, registra este hecho en la cuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y

ANTICIPOS ENTREGADOS, y FONADE le corresponde registrar en la subcuenta esta operación en la subcuenta 245003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

- Acciones que debe adelantar el DPS para evitar inconsistencias en sus operaciones recíprocas.

De conformidad con lo dispuesto en la Resolución N° 357 de 2008 y con 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, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública-Chip, las entidades deben efectuar la confirmación de saldos a través de circularizaciones periódicas entre las entidades objeto de conciliación de operaciones recíprocas, como una acción de orden administrativo que conlleva a un cierre integral de la información producida por la entidad.

CONCEPTO No. 20162000039701 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos derivados del recibo mediante contrato de comodato que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Estudio Julio Mario Santo Domingo. Reconocimiento contable de los hechos derivados del cumplimiento del convenio de asociación N° 334 de 2009 suscrito entre la Secretaria Distrital de Cultura, IDR, IDARTES (COGESTOR PÚBLICO) y la Fundación Amigos del Teatro Mayor (COGESTOR PRIVADO).
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos sin contraprestación Operación conjunta

SUBTEMAS	<p>Tratamiento contable de los hechos derivados del recibo mediante contrato de comodato que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Estudio Julio Mario Santo Domingo.</p> <p>Reconocimiento contable de los hechos derivados del cumplimiento del convenio de asociación N° 334 de 2009 suscrito entre la Secretaria Distrital de Cultura, IDR, IDARTES (COGESTOR PÚBLICO) y la Fundación Amigos del Teatro Mayor (COGESTOR PRIVADO).</p>
-----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 MARCELA INES RUIZ GARCIA
 Contadora
 Instituto Distrital de las Artes – IDARTES
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500068602 de fecha 13 de octubre de 2016, donde solicita concepto con respecto al procedimiento contable, en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente como del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, para reconocer los siguientes hechos:

1. Reconocimiento contable del inmueble que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Estudio Julio Mario Santo Domingo, entregado mediante comodato por el Distrito Capital al IDARTES y a la Secretaria Distrital de Cultura.
2. Reconocimiento contable de los recaudo por venta de boletería, aportes de gestores públicos y privados inherentes al convenio interadministrativo 334 de 2009, teniendo en cuenta que en el IDARTES no existe flujo de efectivo ya que estos recursos son administrados por una fiducia a nombre de la “Fundación Amigos del Teatro Mayor”.

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES GENERALES O TRANSVERSALES

En el marco del convenio interadministrativo de comodato N° 110-129-161-0-2014, suscrito entre Bogotá D.C. - Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, la

Secretaría Distrital de Cultura Recreación y Deporte y el Instituto Distrital de las Artes – IDARTES, entre otras se señalan las siguientes consideraciones:

“b) Que el 25 de noviembre de 2005, entre Bogotá D.C.- Secretaría de Educación del Distrito; Departamento Administrativo de Planeación Distrital, hoy Secretaría Distrital de Planeación; Instituto Distrital de Cultura y Turismo, hoy Secretaria Distrital de Cultura Recreación y Deporte; Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público; el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte; el Instituto de Desarrollo Urbano; Inversiones Petroantex LTDA; Santo Domingo y Cía S. en C. y la Asociación de Amigos de la Biblored - BibloAmigos-, se suscribió el convenio N° 1100100-004-2005, de Cooperación Interinstitucional y con particulares, cuyo objeto fue "establecer las condiciones de cooperación de las partes para la ejecución del proyecto de interés público denominado construcción del Centro (en adelante, el "Proyecto") que se ubicará dentro del Parque Zonal Cultural San José de Bavaria, cuyo marco general está previsto en el Decreto Distrital 1140 de 2000. Para el desarrollo del Proyecto, los DONANTES suscribirán un contrato de donación (el "Contrato de Donación") con BibloAmigos, (el Donatario), quien a su vez, con los recursos recibidos ejecutará la construcción y dotación básica del Proyecto, bienes que entregará a título de donación al Distrito Capital como beneficiario último de la ejecución del Proyecto". Dicho Convenio tuvo las siguientes modificaciones, la N°1 suscrita por las partes el día 26 de marzo de 2007; N°2 suscrita el día 25 de marzo de 2009; N°3 suscrita el día 10 de noviembre de 2009 y la N°4, suscrita el 27 de septiembre de 2010.

c) Que el citado Convenio dispuso que la hoy Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte debía "ii) Administrar y mantener el teatro del CENTRO CULTURAL JULIO MARIO SANTODOMINGO durante el periodo de operación en el marco de las disponibilidades presupuestales con que cuente para el efecto en cada vigencia fiscal" y que la Secretaría de Educación debía "ii) Integrar la Biblioteca del CENTRO CULTURAL JULIO MARIO SANTODOMINGO al Programa de la Red Capital de Bibliotecas Públicas - BibloRed por ella administrado, o al programa que esté en vigencia en el momento... ". Así como la obligación de BibloAmigos de entregar la construcción realizada en el predio ubicado en la AV CL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad Once (11) de Suba, predio que fue recibido para la ejecución del Proyecto mediante el Acta de Entrega 08-07 del 26 de marzo de 2007, del Distrito Capital. Entrega que se formalizó mediante la escritura pública de donación 4006 del 13 de diciembre de 2011, aclarada mediante escritura pública 1488 del 30 de mayo de 2012 en la que obran como donante, BibloAmigos y como donatario el Distrito Capital,

d) Que de conformidad con el artículo 9° del Decreto No. 505 del 2006, por el cual se adoptó el Plan Director del Parque Zonal San José de Bavaria - Calle 170, la administración del Parque quedó a cargo del Instituto Distrital de Recreación y Deporte; la administración de la Biblioteca

en cabeza de la Secretaría de Educación y la administración del Teatro, del Instituto Distrital de Cultura y Turismo - hoy Secretaría de Cultura, Recreación y Deporte. El mismo decreto señaló que la administración podría ser desarrollada de manera directa o a través de terceros,

e) Que mediante Decreto 102 de 2013 "Por medio del cual se modifica, adiciona el Decreto Distrital 558 de 2006 y se asignan unas funciones para la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, en el marco del Plan de Desarrollo Económico, Social, Ambiental y de Obras Públicas para Bogotá D.C. 2012 - 2016 Bogotá Humana" se dispuso que la SECRETARÍA DE CULTURA debía gestionar, coordinar y orientar la oferta programática a través de la Red Capital de Bibliotecas Públicas -BiblioRed-, por lo que a partir del 01 de junio de 2013 asumió su operación,

f) Que el Decreto 498 de 2009, por el cual se asignan funciones específicas para la administración del Parque Zonal San José de Bavaria Calle 170 y sus equipamientos, dispuso que la Secretaria Distrital de Cultura, Recreación y Deporte debería coordinar con sus entidades adscritas y vinculadas, en el marco del Decreto Distrital 558 de 2006, las actividades preparatorias, técnicas, operativas y contractuales, tendientes a garantizar que una vez entregados al Distrito Capital los Teatros Mayor y el Teatro Experimental, hoy Teatro Estudio, éstos pudieran entrar en funcionamiento y operación,

g) Que para garantizar el desarrollo de la anterior función, la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, suscribió con la Orquesta Filarmónica de Bogotá (sustituida por el Instituto Distrital de las Artes) y la Fundación Cine Colombia, hoy Fundación Amigos del Teatro Mayor, el Convenio de Asociación N° . 000334 del 12 de noviembre de 2009, cuyo objeto es: "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para Llevar a cabo la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Estudio del Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo, con miras a su auto sostenibilidad y desarrollo en el marco de las políticas culturales del Distrito Capital",

h) Que el IDARTES, establecimiento público adscrito a la SECRETARÍA DE CULTURA fue creado mediante Acuerdo Distrital N°440 de 2010 e inició sus actividades en el año 2011, entidad que sustituyó a la Orquesta Filarmónica de Bogotá -OFB- a partir del 9 de mayo de 2011, figurando como Cogestor Público en el Convenio de Asociación N° 0334 de 2009.

i) Que el 12 de junio de 2014 se suscribió el contrato de concesión N° 000082 entre la Secretaría de Cultura y la Caja Colombiana de Subsidio Familiar-COLSUBSIDIO, cuyo objeto es otorgar en concesión la operación, explotación, administración y prestación de servicios de la Red Capital de Bibliotecas públicas de Bogotá- BiblioRed de la Secretaria de Cultura,

j) Que en razón a lo expuesto, mediante los oficios radicados en el DADEP bajo los números 2014ER4271, 2014ER7549, 2014ER11201, la SECRETARÍA DE CULTURA y el IDARTES solicitaron al DADEP normalizar la tenencia de parte del predio ubicado en la AV CL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad Once (11) de Suba, de conformidad al Convenio de Cooperación Interinstitucional y con particulares No. 1100100-004-2005, suscrito el 25 de noviembre de 2005.

k) Que de conformidad con la certificación técnica expedida por la Subdirección de Registro Inmobiliario del DADEP, el predio mencionado anteriormente se encuentra ubicado en la AV CL 170 67 51 del barrio San José de Bavaria de la localidad Once (11) de Suba, (...)

l) Que teniendo en cuenta que las entidades que se encuentran a cargo de la administración del predio son el INSTITUTO DE RECREACIÓN Y DEPORTE-IDRD de conformidad al Decreto 505 de 2006, el INSTITUTO DISTRITAL DE LAS ARTES- IDARTES y La SECRETARIA DISTRITAL DE CULTURA RECREACIÓN Y DEPORTE, se acordó realizar un plano arquitectónico, con el fin de establecer las áreas ocupadas por el IDARTES y la SECRETARIA DE CULTURA dentro de la construcción del CENTRO CULTURAL BIBLIOTECA PÚBLICA JULIO MARIO SANTO DOMINGO,

m) Que la SECRETARIA DE CULTURA y el IDARTES allegaron mediante correo electrónico los planos arquitectónicos de las áreas compartidas de la construcción del CENTRO CULTURAL BIBLIOTECA PÚBLICA JULIO MARIO SANTO DOMINGO, planos que harán parte integral de este convenio interadministrativo de comodato. Las áreas que lo componen se describen de la siguiente manera: Las áreas que lo componen se describen de la siguiente manera: (...)

n) Que la Ley 489 de 1998 "Por la cual se dictan normas sobre (a organización y funcionamiento de las entidades del Orden Nacional, se expiden disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones", señala en su artículo 6° lo siguiente: "Principio de coordinación.- En virtud del principio de coordinación y colaboración, las autoridades administrativas deben garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales. En consecuencia, prestarán su colaboración a las demás entidades para facilitar el ejercicio de sus funciones y se abstendrá de impedir o estorbar su cumplimiento por los órganos, dependencias, organismos y entidades titulares",

ñ) Que en virtud del presente Convenio, el DADEP normaliza la tenencia con IDARTES y con la SECRETARÍA DE CULTURA de parte del área del inmueble ubicado en la AVCL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad once (11) de Suba,

o) El presente convenio se celebra bajo la modalidad de selección de contratación directa, de conformidad con lo dispuesto en el literal c) del numeral 4° del artículo 2° de la Ley 1150 de 2007, modificado por el artículo 92 de la Ley 1474 de 2011, bajo el entendido que las obligaciones derivadas del presente convenio interadministrativo tienen relación directa con el objeto y funciones propias de las partes contratantes. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Con base en las consideraciones antes señaladas, se acordaron las siguientes cláusulas:

“PRIMERA- OBJETO: El DADEP entrega al IDARTES y a la SECRETARIA DE CULTURA a título gratuito el uso, costumbres, goce y disfrute, de parte del inmueble ubicado en la AVCL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad Once (11) de Suba, en cuyo predio se encuentra construido el CENTRO CULTURAL BIBLIOTECA PÚBLICA JULIO MARIO SANTO DOMINGO. ALCANCE AL OBJETO: LA SECRETARÍA DE CULTURA recibe el área del inmueble correspondiente a la Biblioteca e IDARTES el área correspondiente al Teatro Mayor y al Teatro Estudio, de acuerdo con el total de las áreas establecidas en el plano arquitectónico, allegado por la SECRETARIA DE CULTURA y el IDARTES, las cuales se describen a continuación: Las áreas que lo componen se describen de la siguiente manera: (...)”

De otro lado, para suscribir el convenio de asociación N° 000334 de 2009, entre la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, La Orquesta Filarmónica de Bogotá y la Fundación Cine Colombia, se tuvieron en cuenta las siguientes consideraciones:

(...) 12. Que para dar cumplimiento a la función asignada, la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte y la Orquesta Filarmónica de Bogotá, han adelantado gestiones orientadas a la consecución de COGESTORES PRIVADOS con conocimiento estratégico, gerencial y de gestión empresarial que realizarán aportes destinados a la gestión y operación cultural del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo.

13. Que LA FUNDACIÓN CINE COLOMBIA ha manifestado su interés en contribuir al desarrollo cultural de Bogotá D.C. mediante la realización de aportes destinados a la operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", como COGESTOR PRIVADO, (...)

15. Que en el marco de este Convenio de Asociación los COGESTORES PÚBLICOS y EL COGESTOR PRIVADO establecerán el modelo de administración, gestión y operación del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo".

16. Que los COGESTORES PÚBLICOS y EL COGESTOR PRIVADO se comprometen a realizar las apropiaciones presupuestales necesarias para la administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo". (...) (Subrayados fuera de texto)

En razón a lo anterior, las Partes acordaron las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para llevar a cabo la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", en el marco de las políticas culturales del Distrito Capital.

CLÁUSULA SEGUNDA.- APORTES: los COGESTORES PÚBLICOS y El COGESTOR PRIVADO aportarán los recursos necesarios para la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo"

PARÁGRAFO PRIMERO. Los COGESTORES PÚBLICOS realizarán los aportes para la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", de acuerdo a las apropiaciones presupuestales que se destinen para el efecto en cada vigencia fiscal. Con este propósito adelantarán los trámites necesarios para obtener la disponibilidad presupuestal de los recursos". (Subrayados fuera de texto)

Por último, en la comunicación mediante la cual se solicita el concepto, se señala lo siguiente: "La fundación Cine Colombia (hoy la Fundación Amigos del Teatro Mayor) suscribió un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos denominado Fideicomiso Teatro Julio Mario Santo Domingo, el cual actuará en calidad de Fideicomitente dando cumplimiento a la cláusula Tercera del Otrosí número dos al convenio de asociación 334 de 2009.

El contrato de fiducia tendrá por objeto realizar los pagos favor de los destinatarios de los pagos o giros y mientras se realizan dichos pagos se reinvertirán en inversiones temporales o Cartera Colectivas administradas por Alianza previo acuerdo de las partes. A su vez, se entregará a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital con periodicidad mensual durante la ejecución del presente contrato y al término del mismo, los rendimientos financieros que se generen los recursos entregados por los aportantes que ostenten en calidad de cogestores públicos en el convenio de asociación". (Subrayados fuera de texto)

En principio se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que 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. (...)

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. (...)

No obstante, debe tenerse en cuenta que, para pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones, al señalar lo siguiente:

“Artículo 38º.- Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables”. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, también debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, el cual señala que “Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. Asunto que fue reglamentado por los decretos nacionales N° 777 de 1992 y 2459 de 1993.

De otro lado, la Contraloría de Bogotá D.C., en el informe presentado como resultado de la auditoría desarrollada en cumplimiento de la Resolución Reglamentaria 014 del 15 de junio de 2012 y del Plan de Auditoría Distrital PAD 2012, Ciclo III, IDARTES- para hacer seguimiento al Convenio de Asociación 334 de 2009, señala lo siguiente:

“CONVENIO DE ASOCIACIÓN 000334 DE 2009

Para efectos de dar cumplimiento a lo ordenado por los Decretos 505 de 2006 y 498 de 2009 la Secretaria Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, la Orquesta Filarmónica de Bogotá D.C. (COGESTOR PÚBLICO) y la Fundación Cine Colombia (COGESTOR PRIVADO) suscribieron

el Convenio de Asociación No. 000334, el 12 de noviembre de 2009, cuyo objeto es el siguiente:

"CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para llevar a cabo la gestión, administración operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Estudio del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", con miras a su auto sostenibilidad y desarrollo en el marco de las políticas culturales del Distrito Capital".

Este convenio surge entonces como una iniciativa del sector de buscar la implementación de un modelo de gestión que le permita al Estado articularse con los privados de manera que el sostenimiento de este tipo de equipamientos cuente de manera significativa con capital privado y de gestión y que no solo se sostenga de capital público.

El convenio tiene sustento en el artículo 355 de la Constitución Política que autoriza la celebración de contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro, de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público, acordes con el Plan Nacional de Desarrollo y con los Planes Seccionales de Desarrollo y en el Artículo 96 de la Ley 489 de 1998, con la observancia de los principios señalados en el Artículo 209 de la C.P. (...)

Es importante precisar que para el manejo de los recursos que hacen parte del Convenio 034/2009 se estableció lo siguiente: "CLÁUSULA TERCERA. MANEJO DE LOS RECURSOS. Los aportes en dinero que realicen LOS COGESTORES PÚBLICOS y EL COGESTOR PRIVADO para el cumplimiento del convenio, así como los demás recursos monetarios que se obtengan para el cumplimiento del presente convenio, se manejarán en el negocio fiduciario que se celebre para el efecto, constituido por EL COGESTOR PRIVADO, según las normas que rigen la materia y en las condiciones que establezca el Comité Directivo, o mediante el mecanismo que para tal fin señale esta instancia de Dirección del Convenio. Este contrato o instrumento se celebrará a solicitud y a instancias de EL COGESTOR PRIVADO en consideración al aporte mayoritario del mismo."

Por su parte en cuanto al contenido de las obligaciones de las partes, específicamente en las relativas al EL COGESTOR PRIVADO en la cláusula séptima, OBLIGACIONES DEL COGESTOR PRIVADO, se estableció la siguiente:

"Realizar los aportes económicos, (...), destinados a la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Estudio del Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo". (...)

“Constituir el negocio fiduciario o el mecanismo que el Comité Directivo determine a través del cual se manejen los recursos que los cogestores públicos y privados aporten directamente al desarrollo del presente convenio, en los términos previstos en el mismo; (...)”.

De la lectura del convenio se observa que EL COGESTOR PRIVADO también se compromete a: i) gestionar ante las entidades públicas y privadas la consecución de recursos para el funcionamiento de los Teatros y ii) asumir los costos administración, gestión y operación durante los primeros seis meses y el costo de la nómina administrativa y de funcionamiento de los Teatros, para lo cual su aporte siempre será superior al de los COGESTORES PÚBLICOS.

En actas del Comité Directivo de la asociación público- privada, se (...) decidió canalizar los recursos, asignaciones, donaciones y aporte dinerarios concedidos a su operación, a través de un PATRIMONIO AUTÓNOMO en una fiduciaria.

Cumpliendo dicha directriz, la Fundación Cine Colombia como COGESTOR PRIVADO celebró un contrato de Fiducia mercantil de administración, inversión y pagos con Alianza Fiduciaria S.A. el 21 de octubre de 2010, a través del cual se constituyó el patrimonio autónomo e independiente y separado de los patrimonios de las partes denominado “FIDEICOMISO TEATRO JULIO MARIO SANTO DOMINGO” (...).

Actúa como fideicomitente la Fundación Cine Colombia en el marco del convenio; como beneficiario el IDARTES o quien haga sus veces y en todo caso si lo anterior no fuere posible el beneficiario será el Distrito Capital a través de la SCR D; se especifica el manejo de mínimo dos subcuentas separadas para efectos del manejo independiente de los recursos de los aportantes públicos y privados y la obligación por parte de la Fiducia de consignar a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría de Hacienda Distrital los rendimientos de los recursos aportados por los cogestores público.” (Subrayados fuera de texto)

2. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 127, 128, 129 y 130, señala:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayados fuera de texto)

En las normas técnicas contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública precedente, párrafos 141 y 165, se dispone lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayados fuera de texto)

El Manual de procedimientos de contabilidad pública, en el Capítulo III, numeral 25, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, se establece:

“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. (...)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)" (Subrayados fuera de texto)

También, el citado Manual de procedimientos de contabilidad pública, en el Capítulo XVIII, numeral 1, Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Actividades Realizadas Conjuntamente, dispone:

“1. APLICACIÓN CONTABLE

Una actividad realizada conjuntamente es el acuerdo contractual en virtud de la cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control

conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante.

Existen tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: Operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Estos negocios tienen dos o más entidades vinculadas por un acuerdo que establece la existencia de control conjunto.

2. OPERACIONES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control.” (Subrayado fuera de texto)

3. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON EL NUEVO MARCO NORMATIVO CONTABLE PARA ENTIDADES DE GOBIERNO (RESOLUCIÓN 1º 533 DE 2015)

Con respecto a su inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo,

pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

También, las citadas Normas dispuestas como anexo a la Resolución No 533 de 2015, en el Capítulo I, numeral 7.1., indica lo siguiente:

"7.1. 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. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

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. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables". (Subrayado fuera de texto)

Tales Normas antes citadas, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. EN RELACIÓN CON EL RECONOCIMIENTO DEL INMUEBLE RECIBIDO MEDIANTE UN CONTRATO DE COMODATO

1.1. En relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente

Dado que en el marco del convenio interadministrativo de comodato N° 110-129-161-0-2014, suscrito entre Bogotá D.C. - Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (Comodante) y la Secretaría Distrital de Cultura Recreación y Deporte y el Instituto Distrital de

las Artes – IDARTES como comodatarias, recibieron del DADEP los terrenos y edificación que conforman el denominado “Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo”, en cumplimiento de lo dispuesto en el en el Capítulo III, numeral 25, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, corresponde a cada entidad reconocer su contabilidad, tal infraestructura en proporción a las áreas bajo su responsabilidad.

Para tal efecto deberán registrar el bien recibido por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

1.2. En relación con el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno (Resolución N° 533 de 2015)

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan cuál entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.

- Verifiquen cuál entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a) Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno.

Por su parte, la entidad comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la

subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno.

b) Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c) El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

2. EN RELACIÓN CON EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS RECAUDO POR VENTA DE BOLETERÍA Y DE LOS APORTES DE GESTORES PÚBLICOS Y PRIVADOS (CONVENIO INTERADMINISTRATIVO 334 DE 2009)

El reconocimiento contable de los hechos económicos que surgen de la ejecución del “Convenio de Asociación 000334 de 2009, suscrito entre la Secretaria Distrital de Cultura, el IDRD, el IDARTES (Cogestor público) y la Fundación Amigos del Teatro Mayor (Cogestor privado), depende de lo establecido en las cláusulas pactadas en el acuerdo, por cuanto estas deben precisar, entre otros aspectos, la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, naturaleza y monto de recursos aportados, derechos y obligaciones de las partes, entidad principal, entidad gestora, control o titularidad sobre los recursos ejecutados, control o titularidad de los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en cumplimiento del mismo, control y participación sobre los ingresos, participación en los costos y gastos, y formalidades para la legalización de los dineros ejecutados.

De la documentación recibida no se vislumbra con claridad la esencia económica para cada una de las partes intervinientes en los convenios, pues no es posible, por ejemplo precisar la

entidad titular de los ingresos o si estos se comparten entre quienes intervienen en el acuerdo, razón por la cual es necesario tener en cuenta los siguientes escenarios:

- a. Una relación de agencia, donde las entidades públicas distritales participantes (principales) mantiene el control sobre los recursos entregados y poseen derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos tanto de los dineros aportados como del conjunto de inmuebles que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Experimental, hoy Teatro Estudio y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal de las entidades distritales. El GESTOR (Agente) no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo de las entidades distritales.
- b. Una operación conjunta donde las entidades del Distrito Capital entregan recursos financieros e inmuebles para que el gestor (entidad privada) los gestione sin que las demás pierdan el control sobre los mismos, caso en el que todas las entidades participantes, incluido el gestor, comparten los bienes, ingresos, costos o gastos en proporción a los recursos aportados o de conformidad con lo pactado.
- c) Una concesión, caso en que los activos y las mejoras deben reconocerse en la contabilidad de la entidad concedente, siempre que: 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, y que las mejoras, si las hubiere, retornen finalizado el acuerdo de concesión.

Lo anterior, por cuanto en el literal i) de las consideraciones para la suscripción del Convenio interadministrativo de comodato N° 110-129-161-0-2014, se indica que el 12 de junio de 2014 se suscribió el contrato de concesión N° 000082 entre la Secretaría de Cultura y la Caja Colombiana de Subsidio Familiar-COLSUBSIDIO, cuyo objeto es otorgar en concesión la operación, explotación, administración y prestación de servicios de la Red Capital de Bibliotecas públicas de Bogotá- BiblioRed de la Secretaria de Cultura.

Por lo anterior, corresponde a las entidades participantes en el convenio revisar y analizar conjuntamente lo pactado, aplicando su juicio profesional para establecer la realidad económica subyacente de los diferentes eventos surgidos de su cumplimiento, para determinar el procedimiento contable pertinente.

CONCEPTO No. 20162000040061 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, Planta y Equipo Bienes de Uso Público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de vías de transporte construidas con recursos del Departamento y del Municipio Reconocimiento de la sede administrativa del Polideportivo del Instituto para el deporte y la recreación de Tauramena y los bienes asociados al mismo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo Bienes de Uso Público
	SUBTEMA	Reconocimiento de vías de transporte construidas con recursos del Departamento y del Municipio Reconocimiento de la sede administrativa del Polideportivo del Instituto para el deporte y la recreación de Tauramena y los bienes asociados al mismo. Reconocimiento de la Edificación construida por el Municipio como terminal de transporte, utilizada como parqueadero, y de los salones de su propiedad que son utilizados por el Sena y las Universidades en virtud de convenios interadministrativos. Reconocimiento de las edificaciones utilizadas por los colegios departamentales cuya información es agregada por el Departamento Criterios establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de un activo.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de Valores, y que no captan ni Administran ahorro del público
	TEMA	Intangibles Subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de Activo Intangible, por parte de la Empresa de Servicios Públicos EMSET S.A E.S.P, del derecho al uso de la infraestructura que es controlada por el Municipio de Tauramena.

Doctora
FLOR OMAIRA ROA NUÑEZ
Área Contable del Municipio de Tauramena
Tauramena - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500076772 del 01 de diciembre de 2016, en el cual formula las siguientes consultas:

- Relata que en el Municipio cuenta con una vía secundaria que ha sido construida con aportes realizados por empresas particulares, el Departamento del Casanare y con recursos del Municipio, por lo cual plantea la siguiente pregunta:

“¿Qué Entidad Pública debe registrar este bien de beneficio y uso público de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública actual y también a partir del 1 de Enero de 2017. Esto teniendo en cuenta que las vías secundarias son de competencia de los Departamentos.”

- En el Municipio de Tauramena existe el Instituto para el Deporte y la Recreación de Tauramena INDERTA, cuyo objetivo es fomentar el deporte y la recreación de los habitantes del municipio ofreciendo servicios de beneficio comunitario. El INDERTA, tiene su sede administrativa en el Polideportivo de propiedad del Municipio, en donde también funciona, un gimnasio, una cancha de baloncesto cubierta y unas canchas de tejo, las cuales son administradas por el INDERTA, pero adicionalmente el INDERTA administra otros bienes de beneficio y uso público que están ubicados alrededor del Polideportivo, tales como: cancha de baloncesto cubierta, cancha de football, pista de patine, pista de atletismo, cancha de tenis y un eskate park.

Adicionalmente señala que actualmente no existe ningún acto administrativo suscrito entre las dos Entidades, para la administración de estos bienes y pregunta lo siguiente:

“¿Es necesario suscribir algún acto administrativo entre las dos Entidades para la administración de estos bienes por parte del INDERTA, esto teniendo en cuenta que el INDERTA es un ente descentralizado del Municipio?”

¿Cuál Entidad de las dos debe registrar estos bienes de beneficio y uso público de acuerdo al régimen de contabilidad actual y a partir del 1 de enero de 2017?

¿Para el caso del Polideportivo, donde funciona la parte administrativa del INDERTA y a su vez funcionan bienes de beneficio y uso público, en qué subcuenta se deben registrar, con el actual régimen y también a partir del 1 de enero de 2017? “

¿Cuál sería el procedimiento correcto para cuantificar del polideportivo el valor que corresponde a la parte administrativa y a los bienes de uso público, esto debido a que de acuerdo al contrato mediante el cual se construyó el polideportivo no es posible cuantificar el valor que corresponde a las oficinas?

¿En este caso es obligatorio reflejar contablemente en forma separada el valor del Polideportivo donde funciona la parte administrativa y donde funcionan los bienes de uso público? “

- En el Municipio de Tauramena, funciona la Empresa Municipal de Servicios Públicos de Tauramena S.A. E.S.P. (EMSET SA. E.S.P.), donde el Municipio de Tauramena tiene una participación del 99%. Actualmente la EMSETI utiliza las redes de acueducto, alcantarillado y aguas lluvias, la planta de tratamiento de agua potable y la planta de tratamiento de residuos sólidos, para la prestación de los servicios de acueducto, aseo y alcantarillado, los cuales son de propiedad del Municipio y de acuerdo a una reunión realizada entre las dos Entidades hemos llegado a la conclusión que el Municipio a pesar que no existe ningún contrato suscrito entre las dos entidades tiene el control de estos bienes debido a que el tiene la capacidad para definir el uso que la EMSET debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura y la capacidad del Municipio para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Para este caso al revisar el Concepto No. 20162000000701 del 14-Enero-2016, el Municipio reconoce estos activos, aplicando la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y la EMSET registrará un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

(...)

Para el caso de la EMSET, como lo que ellos están recibiendo es un derecho al uso de unos bienes y dado que no es posible hallar su valor razonable, ni el costo de reposición, deben medirlos por el valor en libros de la entidad que cede el recurso, es decir el Municipio.

Cuál sería para este caso el valor en libros de ese derecho? ¿Es el valor en libros que tiene registrado el Municipio de las redes de acueducto, alcantarillado y aguas lluvias, la planta de tratamiento de agua potable y la planta de tratamiento de residuos sólidos? Si así es, esto afectaría las finanzas de la EMSET, debido al pago del Impuesto a la Riqueza que se genera al registrar este intangible y a su vez el pago del impuesto de renta sobre el ingreso por subvenciones.

¿Por favor nos indican, cual es el valor en libros para este caso? ¿Puede la EMSET, aplicar lo establecido en la norma 2.2 Subvenciones, numeral 4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación

¿Para que el Municipio registre estos bienes de acuerdo a la norma 3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE necesariamente debe tener firmado un contrato de concesión entre las dos Entidades? ¿Puede firmarse entre las dos entidades un contrato de comodato y aplicar la norma 3. Acuerdos de Concesión desde la perspectiva de la Empresa Concedente?

2. En el Municipio de Tauramena, existe una edificación que fue construida como terminal de transporte, el cual nunca fue habilitado legalmente como terminal de transporte. Actualmente en una parte de esta edificación y en los parqueaderos funciona el parador de los buses intermunicipales que llegan al Municipio, la cual está siendo administrada por el Municipio. En la otra parte de la edificación actualmente funcionan unos salones de clase, donde el SENA y la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, ofrecen programas de educación en virtud de convenios de cooperación suscritos con estas Entidades, en los cuales el Municipio garantiza la infraestructura y demás bienes necesarios para que se ofrezcan estos programas.

¿En qué subcuenta se debe registrar esta edificación a partir del 1 de Enero de 2017? Ajunto el Convenio No. 055 suscrito con la UPTC. ¿En qué subcuenta se deben registrar contablemente los bienes muebles, tales como computadores, videos beam y escritorios que el Municipio les ha entregado, para que ofrezcan estos programas de educación?

5. Actualmente todas las edificaciones donde funcionan los colegios que se encuentran ubicados en el Municipio de Tauramena, están registrados en la contabilidad de cada uno de los colegios, quienes a su vez agregan la información al Departamento de Casanare. El Municipio de Tauramena, quien es el propietario de las edificaciones y los terrenos, no tiene

registrado ninguno de estos bienes, ¿A partir del 1 de enero de 2017 se continúa igual o el Municipio debe realizar algún registro contable y si es así que norma debemos aplicar?

6. El Marco conceptual en su numeral 6.1.1. Activos, establece: Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

¿Cuál de los cinco anteriores criterios se debe cumplir para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, puede ser un solo criterio de esos, o pueden ser dos, o tres?

CONSIDERACIONES

Consideraciones transversales a los puntos Nro. 1, 2, 4 y 5

El párrafo 176 del Plan General de Contabilidad contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), define los Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, así:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso públicos e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

Por su parte, el Marco conceptual para Entidades de Gobierno, anexo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, con relación a las características que debe cumplir la información contable, señala:

“Características fundamentales: Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se

consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, 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 la entidad 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 entidad. (Subrayado fuera de texto)

De cara al nuevo Marco Normativo expedido por la CGN mediante la Resolución N° 533 de 2015 para entidades de Gobierno, el Marco Conceptual anexo a esta Resolución, define los activos como:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este... (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo... (...) (Subrayado fuera de texto)

Este mismo Marco Conceptual indica en su Sección 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, específicamente en el apartado 6.2.1 Reconocimiento de activos, que:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 11 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N°533 de 2015, dispone lo siguiente:

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 11 se incluye la norma para Bienes de Uso Público, que dispone lo siguiente:

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.

Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero.

Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas. Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado

(...)

11.2. Medición Inicial Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos 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 del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Así mismo, el Instructivo 002 del 2015 expedido para Entidades de Gobierno, con relación a los bienes de uso público, dispone lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.

- Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)

- Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, 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.

Por su parte el catálogo de cuentas expedido para Entidades de Gobierno mediante la Resolución N° 620 de 2015 describe el grupo 17- BIENES DE USO PÚBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, así:

“DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de a) los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de Entidades de Gobierno, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización; ... También incluye los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.”

Este Grupo contiene diferentes cuentas y subcuentas para el registro de los bienes de uso público, según se encuentren en, en construcción, en construcción. Adicionalmente, la Resolución N° 468 de 2016, habilitó las cuentas y subcuentas que deben ser utilizadas para el registro del terreno, en forma separada.

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

También el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...”

Consideraciones al punto 3:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con el costo de reposición, señala:

“6.3.4.4. Costo de reposición El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)”

El numeral 12 del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexa a la Resolución N° 414 de 2014, con relación a la medición de los activos intangibles, señala:

“12- Activos Intangibles (...)”

3. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. (...)

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.

Por su parte el numeral 2. Ayudas gubernamentales y subvenciones del mismo Marco Normativo, con relación a la medición de las subvenciones, dispone lo siguiente:

2.2.2. Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. ...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.

Consideraciones al punto 6:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos

de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

CONCLUSIÓN

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

- Con relación al registro de la vía secundaria que ha sido construida recursos del Departamento y del Municipio, a la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la entidad que debe registrar el bien es aquella que tenga la competencia para su administración, según como se hayan definido por las partes involucradas en los convenios suscritos para la construcción de esta vía.

Por su parte, a partir de la aplicación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la entidad que debe incorporar en la contabilidad el bien, es aquella en cabeza de la cual se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir quien tenga el control, y que espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico, además de contar con una medición fiable del bien.

Ahora bien, si bajo los criterios del RCP precedente no se configuran las condiciones para el reconocimiento de la vía como un activo, pero bajo los criterios del nuevo Marco normativo para entidades de Gobierno si, entonces para incorporarlo en la contabilidad, de conformidad con el Instructivo N° 002 de 2015, deberá registrarse en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES, afectando la subcuenta 314510-Bienes de Uso público de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, para lo cual debe tenerse en cuenta que el valor del terreno se reconoce por separado, en las cuentas y subcuentas habilitadas para tal fin mediante la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones. Para efectos de la medición deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 1.1.10 del Instructivo N° 002 de 2015.

Si como consecuencia de ello, a alguna entidad le corresponde desincorporar esta vía de su contabilidad, cancelará el saldo de las cuentas que correspondan al Grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES y su respectiva depreciación, afectando la subcuenta 314510-Bienes de uso público, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

2. Con relación a los interrogantes sobre el Instituto para el Deporte y la Recreación (INDERTA), le manifiesto:

- Respecto de la inexistencia de acto administrativo para la administración del Polideportivo y de los demás bienes a cargo del INDERTA, debe tenerse en cuenta que es consustancial a la administración, soportar todas las actuaciones mediante actos jurídicos o administrativos, razón por la cual es una situación que debe resolverse entre el Municipio y del Instituto, de conformidad con la regulación superior que les aplique, a efectos de tener claro el contexto jurídico, económico y administrativo para las partes involucradas.
- Para el registro contable de los bienes asociados al polideportivo, en primer lugar debe examinarse las características de los mismos para establecer si efectivamente se cumplen con las definiciones y criterios para reconocerse activos como Bienes de Uso Público, o si más bien, los activos están haciendo parte del conjunto de recursos mediante los cuales la entidad cumple su cometido estatal, caso en el cual deberían reconocerse más bien como Propiedades Planta y Equipo, para lo cual debe atenderse a los siguientes lineamientos:

Bajo el RCP precedente, si se trata de bienes que cumplen con las características de bienes de uso público, es decir que están totalmente al servicio de la colectividad, debe registrarlos la entidad que los tiene bajo su administración, en las subcuentas y cuentas del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES.

Por su parte si se trata de bienes que cumplen las características de Propiedades, planta y equipo, el reconocimiento contable debe ser efectuado por la entidad que los esté utilizando para el cumplimiento de su cometido estatal, así dentro de ello se permita el acceso al público, deben registrarlos en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, a la luz del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, el reconocimiento contable debe hacerlo la entidad en la cual se configuren los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir quien tenga el control, y que espere obtener un potencial de servicio, además de contar con una medición fiable, bien sea en las subcuentas y cuentas del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, o en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Con relación al reconocimiento de la parte administrativa del Polideportivo, tanto bajo el RCP precedente, como a la luz del nuevo Marco Normativo y sus modificaciones, corresponde a las entidades definir quien cumple con las condiciones para el

reconocimiento de un activo, es decir quien tenga el control, y que espere obtener un potencial de servicio. El registro contable corresponde en las subcuentas y cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, mientras que los demás bienes deben observarse lo indicado en literal b del punto anterior.

- Para la medición de la parte administrativa del polideportivo y de los demás bienes, deberán efectuar la estimación fiable de lo que corresponde a cada clase de activos, si efectivamente existiere diferencia, proceder al reconocimiento como Propiedades, planta y equipo o como bienes de Uso público, según corresponda. En caso de agotar las gestiones para su medición de forma separada y no se logre obtener un valor fiable por cada parte, la entidad clasificará el activo de acuerdo a la parte más representativa sobre el total del bien, atendiendo a la característica fundamental de relevancia de la información contable.
- Referente a las inquietudes sobre los bienes que son propiedad del Municipio y que fueron entregados a la Empresa de Servicios Públicos domiciliarios (EMSET S.A) para su uso, si las entidades definieron que el Municipio controla la Infraestructura, por cuanto tiene la capacidad para definir el uso que la EMSET debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura y la capacidad del Municipio para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, será la entidad territorial la que deba reconocerlos en su contabilidad.

Si correlativamente para EMSET S.A. se configura la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de esa infraestructura otorgada por el Municipio, considerando que la empresa debe medir el activo intangible conforme a la Norma de subvenciones y teniendo cuenta que éste no cuenta con un valor razonable y no se encuentra reconocido en la contabilidad del Municipio, la empresa debe estimar su costo de reposición, esto es, el efectivo o equivalente al efectivo que se debería pagar en una transacción hipotética para adquirir un activo intangible similar al que se tiene; razón por la cual, la empresa debe estimar cuanto le cobraría el Municipio para adquirir el derecho de explotación de la infraestructura.

Respecto a la inquietud de si es necesario que se firme un contrato de concesión entre las dos entidades o un contrato de comodato para que el Municipio registre estos bienes, debe tenerse en cuenta que es consustancial a la administración, soportar todas las actuaciones mediante actos jurídicos o administrativos, razón por la cual es una situación que debe resolverse entre el Municipio y del Instituto, de conformidad con la regulación superior que

les aplique, a efectos de tener claro el contexto jurídico, económico y administrativo para las partes involucradas, como se indicó en párrafos precedentes.

- Respecto del interrogante sobre la edificación que fue construida como terminal de transporte y donde actualmente funciona como parqueadero del Municipio, se concluye que este inmueble forma parte del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en la medida que la entidad lo utiliza para sus fines administrativos.

Por otra parte, respecto a los salones y bienes muebles que suministra al SENA y a las Universidades para programas de educación en virtud de convenios de cooperación, conjuntamente entre las entidades que suscriben los convenios debe definir a quien corresponde el control y el potencial de servicios o beneficios económicos de estos bienes, en los términos señalados en los párrafos anteriores, la cual será quien los reconoce en su situación financiera como activos.

- Sobre la inquietud relacionada con el reconocimiento de las edificaciones donde funcionan los colegios que se agregan a la contabilidad del Departamento, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para las Entidades de Gobierno, define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso será reconocido como activo si cumple las tres características expuestas.

Como consecuencia de ello, las entidades correlacionadas con el hecho económico deberán conjuntamente evaluar y decidir cuál de ellas cumple sustancialmente los preceptos antes mencionados, para reconocer el bien inmueble como un activo.

6. Respecto del interrogante sobre cuál de los cinco criterios planteados en el numeral 6.1.1. Activos, es preciso advertir que deben tenerse en cuenta integralmente todos los aspectos relacionados con el derecho sobre el uso del bien, la posibilidad de ceder el uso a un tercero, disponer del activo a través de su venta, beneficiarse de la revalorización de los recursos o recibir corrientes de flujo de efectivo, entre otros factores que puedan desprenderse de la realidad subyacente de la transacción.

Como consecuencia de ello, pueden presentarse diferentes circunstancias que ameritan procedimientos contables distintos. A manera de ejemplo, en los casos de los comodatos se pueden configurar los siguientes eventos para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000018161 del 07-07-2016

20162000016371 del 17-06-2016

20162000021551 del 12-08-2016

20162000036051 del 16-11-2016

20162000038401 del 06-12-2016

1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20162000000271 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento bienes ejidos

Doctor
HAMES RODRÍGUEZ REYES
Contador Contratista
Municipio de San Sebastián de Mariquita

Mariquita - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 15 de diciembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005939-2, mediante la cual solicita el procedimiento contable a aplicar para reconocer en la contabilidad de los bienes ejidos del Municipio, que actualmente se encuentran contabilizados en cuentas de orden.

Los bienes ejidos del Municipio de Mariquita son terrenos cuyo origen proviene de la Corona Española desde 1856.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 41 de 1948, “Por la cual se dictan algunas disposiciones sobre terrenos ejidos y sobre personeros delegados.” Señala:

“Art. 1. Los terrenos ejidos situados en cualquier municipio del país no están sujetos a la prescripción, por tratarse de bienes municipales de uso público o común. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Ley 1333 de 1986, “Por el cual se expide el código del Régimen Municipal” en el artículo 169 señala, “Los terrenos ejidos situados en cualquier municipio del país no están sujetos a la prescripción, por tratarse de bienes de uso público o común.”

Ahora bien respecto de la normatividad contable pública, el Marco conceptual del RCP del Régimen de Contabilidad Pública, en la Norma Técnica relacionada con los bienes de uso público e históricos y culturales señala:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social. (...)”

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. (...)

(...)

CONCLUSIONES

De conformidad con el RCP, los bienes de uso público deben reconocerse por su costo histórico, debitando las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y acreditando la subcuenta 312525 Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

CONCEPTO No. 20162000011411 DEL 19-04-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento de parque público que incluye dotación o mobiliario

Doctora
Carmen Rocío Castañeda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002515-2 mediante el cual consulta si la inversión en un parque público que incluye dotación o mobiliario, debe registrarse en almacén o inventarios en cabeza de la entidad que invierte y si debe registrarse como bienes de uso público.

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

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo y los bienes de uso público, contenida en los párrafos 165 y siguientes del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, prescribe lo siguiente:

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

(...)

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. **Noción.** Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

(...)

178. El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes.

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, y en consecuencia modifican el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. En el caso de los bienes de uso público en concesión el mejoramiento y rehabilitación, así como el mantenimiento o conservación efectuados por el concesionario, se reconocen como mayor valor del bien, excepto cuando el importe del mantenimiento y/o conservación se pueda separar y medir confiablemente, en cuyo caso se reconocen como gasto.

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.

181. Los bienes de uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio.

182. Los bienes de uso público se revelan atendiendo su situación en: construcción, servicio y entregados a terceros; atendiendo su naturaleza en: redes de transporte, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los bienes destinados al uso y goce de la población, el Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos de RCP, contempla, entre otras, las siguientes cuentas:

“1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1705-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, 1720-Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales Entregados a Terceros, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

(...)

1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de la infraestructura de transporte que son entregados a otra entidad contable pública con el fin de que gestione contratos de concesión, así como los bienes históricos y culturales entregados a terceros para su administración, los cuales deben restituirse en las condiciones establecidas contractualmente.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1710-Bienes de Uso Público en Servicio y 1715-Bienes Históricos y Culturales.

(...)

1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 312806-Amortización de Bienes de Uso Público y 327005-Amortización de Bienes de Uso Público.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Diccionario de Contabilidad Pública define el concepto de amortización en los siguientes términos:

"Reducción al valor en libros de una partida de activo fijo. Es término genérico para depreciación, agotamiento, baja en libros, o la extinción gradual en libros de una partida o grupo de partidas de activo de vida limitada, bien sea mediante un crédito directo o por medio de una cuenta de valuación, por tanto, el importe de esta reducción constituye genéricamente una amortización. 2. Devolución gradual de una deuda; también se utiliza el término para referirse a la redención de los valores mediante pagos periódicos. Se refiere a la distribución del costo de un activo amortizable durante el tiempo en que contribuye a la generación del ingreso o al cumplimiento de las actividades propias de la función administrativa o cometido estatal del ente público."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, me permito señalar que los Bienes de Uso Público, tales como el mencionado en su comunicación deben ser reconocidos por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, independientemente de que la inversión para su construcción y dotación la haya realizado la misma entidad u otra entidad.

Es posible que una entidad tenga el dominio del bien y lo administre directamente o lo entregue a un tercero para su administración, ya sea a través de un convenio o un contrato de concesión; en estos casos, dicha situación se revelará reconociendo el bien en las subcuentas 171005-Parques recreacionales o 172005-Parques recreacionales, de las cuentas 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO o 1720-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y

CULTURALES ENTREGADOS A TERCEROS, según corresponda.

Para efectos de determinar el área responsable del control de dichos bienes, cada entidad dentro de su autonomía y estructura administrativa, establecerá en sus manuales de funciones, operativos y de políticas, si dicha actividad la asigna al almacén, al área de inventarios o en cabeza de otra dependencia.

Puede ocurrir que un parque de recreación esté conformado por varios elementos, tales como, el terreno, construcciones, dotación o aparatos adheridos al terreno y que la entidad disponga de mobiliario para el uso de los ciudadanos o de los funcionarios encargados de su administración, entre otros. En estos casos, la entidad debe separar los bienes que se destinan claramente para el uso y goce de los usuarios de los bienes que son utilizados exclusivamente para el personal encargado de la administración del parque. Los primeros se deben registrar como Bienes de Uso Público en las cuentas y subcuentas indicadas anteriormente y los segundos en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.

Con relación a los bienes reconocidos como de uso público, la norma contempla que dichos bienes deben ser objeto de amortización, la cual está definida en el CGC como la pérdida de capacidad de utilización de los bienes que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada. Para la correcta aplicación de dicho criterio la entidad debe separar los elementos que no sufren pérdida de su capacidad de utilización, tales como el terreno, de los bienes que si sufren dicha pérdida y debe determinar la vida útil estimada para estos últimos y calcular y reconocer la amortización correspondiente.

Toda vez que el CGC, no contempla la posibilidad de reconocer los diferentes elementos en forma separada, es necesario que la entidad registre y controle a nivel de auxiliares dicha segregación de elementos.

CONCEPTO No. 20162000013391 DEL 16-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Bienes de uso público
	SUBTEMA	Tratamiento de los bienes de uso público sobre los que se suspende su proceso de construcción o se aplaza.

Doctor
LUIS ANTONIO RODRIGUEZ O.
Jefe de Oficina de Control Interno
Instituto de Desarrollo Urbano- IDU
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500026872, mediante la cual formula la siguiente pregunta:

“En la cuenta 1705 “Bienes de Beneficio y Uso Público en Construcción” aparecen registrados predios adquiridos para obras que no se realizarán por haber sido excluidas por modificaciones a los Acuerdos de Valorización y otras cuyo proyecto ha sido suspendido, aplazado (temporal o indefinidamente), o es de largo plazo.

Descripción del problema o solicitud

Se solicita concepto si se requiere algún registro de reclasificación contable dada la realidad económica derivada de la obra no ejecutada por la Entidad. (En caso afirmativo qué cuentas se afectarían) “

En los siguientes términos, damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, en los siguientes términos: “Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1703-Materiales, 2401- Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 1420-Avances y Anticipos Entregados.

DINÁMICA (...) SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obras terminadas que se trasladen a bienes de uso público e históricos y culturales, cuando la obra se encuentre en condiciones de ser utilizada, con base en el acta de entrega.

2- El valor de los materiales reintegrados por no haber sido utilizados en la construcción.

3- El valor registrado en libros al momento de su entrega a otro ente.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, los numerales 3.2 y 3.7 de 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, establecen:

“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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el caso planteado en la consulta es un asunto de carácter administrativo que debe resolverse por la entidad como encargada de la administración de estos bienes, razón por la cual debería estar contemplado en sus Manuales de políticas y procedimientos administrativos, para solucionar situaciones como las que se plantean en la consulta.

En consecuencia, si la entidad define que la obra se va a culminar, el saldo de la construcción debe continuar registrado en la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, hasta tanto el bien se encuentre en condiciones de ser utilizado y proceda la reclasificación a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Por el contrario, si la entidad decide que la obra no va a ser terminada por cualquier circunstancia, debe evaluarse si es viable su reorientación hacia alguna otra actividad administrativa o misional, caso en el cual procede su reclasificación a las cuentas y subcuentas que correspondan a la naturaleza y destino que se defina para tales bienes. En caso de que no sea viable su reorientación y el bien no incorpore un potencial de servicios, debe reconocerse la baja del valor de la construcción incurrido en esta circunstancia, afectando la subcuenta 580802-Pérdida en baja de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y descargando los saldos registrados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1705-BIENES

DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN. Esta situación debe ser explicada en las Notas a los Estados contables.

CONCEPTO No. 20162000017051 DEL 22-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento y actualización del valor de bienes históricos y culturales. Separación en el reconocimiento de un bien histórico y cultural y su terreno.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento y actualización del valor de bienes históricos y culturales. Separación en el reconocimiento de un bien histórico y cultural y su terreno.

Doctora

MERLYN VARGAS MONTENEGRO

Coordinadora Grupo de Gestión Administrativa y de Servicios

Ministerio de Cultura

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500035652, de fecha 10 de mayo de 2016, en la cual solicita definir a la luz del Régimen de Contabilidad Pública precedente y lo contemplado en el Marco Normativo para entidades de Gobierno, expedido mediante Resolución 533 de 2015, las siguientes preguntas sobre bienes históricos y culturales:

- ¿Debe el Ministerio de Cultura realizar algún tipo de avalúo a los bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural (BIC)?

- ¿Sobre qué valor deben aparecer registrados en la contabilidad?
- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

Al respecto, me permito manifestarle que a continuación se dará respuesta en el orden de sus preguntas:

CONSIDERACIONES

- ¿Debe el Ministerio de Cultura realizar algún tipo de avalúo a los bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural (BIC)?
- ¿Sobre qué valor deben aparecer registrados en la contabilidad?

Al respecto, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relaciona como una de las condiciones para el reconocimiento de los hechos económicos, la siguiente:

“130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con los Bienes históricos y culturales, los párrafos 176, 177 y 180 del PGCP, establecen lo siguiente:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.”

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, en el Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, se contempla en la Norma de bienes históricos y culturales, lo siguiente:

“Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

Medición inicial. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. (...)

Medición posterior. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.”

- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

En cuanto a esta pregunta ni el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, ni el Marco normativo aplicable a entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015 y sus anexos, emitida por la Contaduría General de la Nación, hacen referencia al reconocimiento

individual de la propiedad y el terreno cuando la propiedad sea clasificada como bien histórico y cultural.

CONCLUSIÓN

La entidad deberá observar inicialmente la clasificación de los Bienes de Interés Cultural (BIC). Cuando la entidad reconoce estos bienes según lo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la declaratoria de los mismos como bienes históricos y culturales, es la que permite clasificar los activos dentro de esta categoría.

Sin embargo, cuando se observa el hecho económico desde la perspectiva del Marco normativo aplicable a entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, la entidad debe observar el uso que le dará al bien y esto determinará si este se clasifica como bien histórico y cultural, bien de uso público, propiedad planta y equipo o propiedad de inversión. Si las condiciones del uso del activo permiten concluir que este debe clasificarse como un bien histórico y cultural, deberá comprobarse si existe la declaratoria que lo legitime como tal. En caso de que el activo no sea clasificado como bien histórico y cultural, deberá observarse lo estipulado por la norma que represente fielmente la realidad de la esencia económica del hecho.

Si el bien es clasificado como bien histórico y cultural, entonces se concluye lo siguiente al respecto de sus preguntas:

- ¿Debe el Ministerio de Cultura realizar algún tipo de avalúo a los bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural (BIC)?

De no contarse con una medición fiable, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el Marco normativo contable para entidades de Gobierno, no es necesario hacer avalúos a los bienes clasificados como históricos y culturales para reconocer, actualizar o determinar su medición posterior.

- ¿Sobre qué valor deben aparecer registrados en la contabilidad?

Acorde con el Régimen de Contabilidad Pública precedente, los bienes históricos y culturales deberán ser reconocidos por el costo histórico siempre que estos se puedan medir fiablemente; en caso de que la medición no sea fiable, estos deberán ser revelados utilizando información cualitativa y/o cuantitativa en notas a los estados financieros.

En cuanto al Marco normativo para entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, los bienes históricos y culturales deben reconocerse por el costo en la medición inicial y posterior. Sin embargo, es necesario que el valor por el cual estos bienes son reconocidos

sea fiable, en los términos de la medición inicial contemplados en la norma de bienes históricos y culturales.

- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

En el caso de los bienes históricos y culturales, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el Marco normativo contable para entidades de Gobierno, no es necesario reconocer de manera independiente la edificación y el terreno. Si la entidad dispone de la información separada, podrá efectuar registros independientes a nivel de auxiliares o de la opción que la plataforma informática le permita.

CONCEPTO No. 20162000019541 DEL 22-07-16		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Medición y actualización de bienes de uso público - playas

Señora

ELIZABETH FAJARDO VELÁSQUEZ

Consultora

Ministerio de Defensa

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003791-2, del 23 de mayo de 2016, mediante la cual consulta las normas vigentes y metodología para evaluar el espacio público, caso específico playas, además si esta clase de bienes son susceptibles de ser evaluados catastral y comercialmente.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 166 del Decreto Ley 2324 de 1984, establece que “Las playas, los terrenos de bajamar y las aguas marítimas, son bienes de uso público, por tanto intransferibles a cualquier título a los particulares, (...)”. (Subrayado fuera de texto)

En relación con esta clase de bienes, la Constitución Política de Colombia señala en el 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)

Sobre el particular, la Corte Constitucional ha señalado: “en razón a que están destinados a cumplir fines de utilidad pública en distintos niveles: los bienes de uso público tienen como finalidad estar a disposición de los habitantes del país de modo general y los bienes fiscales constituyen los instrumentos materiales para la operación de los servicios estatales. De este modo, al impedir que los particulares se apropien de los bienes fiscales, “se asegura o garantiza la capacidad fiscal para atender las necesidades de la comunidad”.

El artículo 674 del Código Civil Colombiano respecto de los Bienes públicos y de uso público, señala, “Se llaman bienes de la Unión aquéllos cuyo dominio pertenece a la República.

Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión de uso público o bienes públicos del territorio.

Los bienes de la Unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la Unión o bienes fiscales.”

Así mismo respecto de los bienes de uso público, la Corte Constitucional en la sentencia T-572 de 9 de diciembre de 1994, al interpretar el artículo 63 de la Constitución Política, expresó que: (...) éstos son inalienables, imprescriptibles e inembargables, y precisó tales características en los siguientes términos:

‘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, embargos 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 relación con la normatividad contable pública, el principio de Medición señala, “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.”

En relación con las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública, señala: “Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los párrafos 176 y 177 de la Norma Técnica relativa a los Bienes de uso público e históricos y culturales, señalan:

“176. **Noción.** Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, (...).

177. **Los bienes de uso público** e históricos y culturales **deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización.** Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con la legislación vigente, las playas son bienes de uso público, destinados por vocación al uso y goce de toda la colectividad, para los cuales su propiedad está fundamentada por norma constitucional, en donde se estable que estos bienes son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Por ser las playas bienes que no se construyen ni negocian, su medición monetaria no es confiable; en consecuencia, no son objeto de reconocimiento ni de actualización, por lo que deberá revelarse en notas a los estados contables la existencia y características de estos bienes.

CONCEPTO No. 20162000021651 DEL 16-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público, históricos y culturales Otros activos
	SUBTEMAS	Inviabilidad de amortizar el valor de los terrenos que hacen parte de bienes de uso público y de bienes entregados a terceros.

Doctora

RUTH MIREYA MANZANO TELLO

Coordinadora Área Contabilidad (E)

Instituto Nacional de Vías-INVIAS

Bogotá D.C

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500046182, del 6 de julio de 2016, en la cual consulta si es correcto el procedimiento contable que aplica el INVIAS para el registro de los terrenos que se adquieren para la construcción de proyectos viales, en razón a que la Contraloría General de la República en su opinión sobre la razonabilidad de los Estados Contables de la vigencia 2015, en su hallazgo 5, señala que los saldos de las cuentas 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Uso Público y 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros, se encuentran sobreestimados debido a que no se excluyó del cálculo del valor amortizable el valor de los terrenos que forman parte de estos bienes, hecho que igualmente afecta la razonabilidad de la cuenta 3270-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones (DB).

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El párrafo 176, contenido en la Norma técnica de los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que estos “Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. (...)”. (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General del Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1705-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN

Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de uso público e histórico y cultural que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los desembolsos imputables a la construcción de los bienes.
- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- El valor de los costos financieros originados en las obligaciones contraídas para financiación de las obras hasta el momento en que estén disponibles para su uso.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las obras terminadas que se trasladen a bienes de uso públicos e históricos y culturales, cuando la obra se encuentre en condiciones de ser utilizada con base en el acta de entrega.

1785- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de uso público que no están concesionados, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento.” ...

De otra parte, el concepto N°200911-137394 del 04-01-10, contenido en la Doctrina Contable Pública, dirigido al doctor Antonio de J. Castaño González, Contador público de la Alcaldía del municipio de Yalí Antioquia, el cual con relación a la amortización de terrenos vinculados a la ampliación de una vía pública, señaló:

“1.- El valor por la compra de un terreno para la ampliación de una vía de comunicación se reconoce como un mayor valor de esta última en la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES, ya que forma parte de los bienes destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio, nacional orientados a generar bienestar social, registrándolo de manera independiente a nivel de auxiliar.

2.- Cuando el terreno tenga una vida infinita, es decir que conserve sus posibilidades de uso a pesar de la extinción de la obra que soporta, no debe ser objeto de amortización, en tanto que cuando se prevea que, bien sea por condiciones topográficas o ambientales u otras

circunstancias, el terreno deba abandonarse conjuntamente con la obra, sin posibilidad de ser orientado hacia otra destinación, el valor de este es objeto de amortización, la cual puede asociarse a la amortización de la obra misma.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, con relación a la amortización de los bienes entregados a terceros, registrados en las respectivas subcuentas de la cuenta 1925-AMORTIZACION DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, el Catálogo General de Cuentas, la describe de la siguiente manera:

DESCRIPCIÓN: “Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el valor de los terrenos adquiridos para la construcción de bienes de uso público se reconoce como un mayor valor del bien en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTORICOS Y CULTURALES, registrándolo de manera independiente a nivel de auxiliar o en la opción que se tenga habilitada en la plataforma tecnológica donde se efectúan los registros contables.

Respecto del tratamiento de la amortización, el valor de los terrenos para la construcción de bienes de uso público debe excluirse del cálculo de la base de amortización, dado que la misma es el reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional de los bienes por el uso, durante su vida útil, fenómeno que no es propio de los terrenos, los cuales mantienen sus condiciones y permanecen disponibles para el mantenimiento, mejoramiento, rehabilitación e incluso construcción de nuevas obras.

Concordante con lo anterior, la amortización de bienes entregados a terceros, representa la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, la cual, en el caso de bienes inmuebles aplica para la infraestructura. En consecuencia para el cálculo del valor amortizable se debe deducir el de los terrenos por cuanto estos no son objeto de amortización.

Anexo copia del concepto 200911-137394, por ser aplicable al caso consultado.

CONCEPTO No. 20162000037521 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reclasificación de Bienes Históricos y Culturales, registrados como Propiedades, planta y equipo

Doctora

MARTHA LILIANA BUENAVENTURA CÁRDENAS
 Jefe de Coordinación de Contabilidad General
 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500063082, del día 16 de septiembre de 2016, en la cual consulta:

“...Con ocasión a la Auditoria Regular con enfoque Integral realizada a los estados contables al 31 de diciembre de 2015, por la Contraloría General de la República, se estructuraron 3 hallazgos referentes al registro y control de la Propiedad Planta y Equipo — Bienes inmuebles, relacionados con los Bienes Históricos y Culturales...”.

Al respecto, la Contraloría señala que se han registrado equivocadamente como Propiedades, planta y equipo, inmuebles que han sido declarados como históricos y culturales; frente a lo cual la Entidad ha sustentado su posición, desde la definición de estas categorías, contenida en el Régimen de Contabilidad Pública, y reforzado con lo dispuesto en el nuevo Marco Normativos para Entidades de Gobierno, sin que tales argumentos hayan sido aceptados por el organismo de control fiscal.

Conforme a lo expuesto, se solicita se conceptúe, si bajo la normativa del Régimen de Contabilidad actual, es pertinente la realización de los ajustes contables en la vigencia 2016, y los respectivos lineamientos para la afectación de las cuentas contables relacionadas con Propiedades Planta y Equipo, Depreciaciones, Valorizaciones y Provisiones.

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

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo y los bienes de uso público, contenida en los párrafos 176 y 177 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, prescribe lo siguiente:

“9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.” (Subrayados fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, como: “Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública”.

Por otro lado, en el Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, se contempla en la Norma de bienes históricos y culturales, lo siguiente:

“Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)”

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)” (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

El reconocimiento de los activos debe efectuarse de conformidad con los criterios dispuestos en la regulación vigente, razón por la cual no es viable pretender aplicar anticipadamente los criterios correspondientes al Marco normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015. De conformidad con la regulación precedente a la nueva regulación, se deben registrar y revelar en el Grupo 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, todos aquellos bienes que han sido formalmente declarados como históricos, culturales o del patrimonio nacional.

Ahora bien, cuando entre en vigencia el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los bienes declarados históricos y culturales, que se encuentren destinados a soportar las actividades misionales o administrativas de la Entidad, deberán clasificarse como Propiedades, planta y equipo.

Como consecuencia de lo anterior, teniendo en cuenta que existe acto administrativo que declara los predios objeto de la consulta como Bienes históricos y culturales, debe efectuarse la respectiva reclasificación. Para el efecto, se debitarán las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (Cr) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr), si hay lugar a ello, y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES; la diferencia se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES.

En el caso de haber realizado valorizaciones estas se cancelarán debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000022681 del 25-08-2016
20162000028831 del 27-09-2016
20162000028931 del 27-09-2016
20162000038461 del 07-12-2016
20162000038921 del 13-12-2016
20162000040061 del 21-12-2016

1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.9 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20162000000301 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de adiciones, mantenimiento y amortización de licencias

Doctora
AURA SOFÍA PARRA CABALLERO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Superintendencia financiera de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005997-2 en la cual manifiesta:

“Con el fin de dar cumplimiento a la Circular Externa No.060 del 19 de diciembre de 2005 de la Contaduría General de la Nación — CGN, relacionada con el tema de los avalúo y valorización de los intangibles, de manera atenta solicito el favor de confirmar los procedimientos relacionados para efectos del registro contable de estos intangibles y así poder actualizar la valorización de cada una de las licencias y software adquiridos, como derechos de uso que se encuentran en servicio en los inventarios de la Superintendencia Financiera de Colombia, una vez adquiridos por concepto de mantenimiento, soporte técnico y actualización de licencias. Esto en consideración a los siguientes casos:

- Existen licencias cuyo valor en libros es cero (0) y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, ¿se debe retirar la anterior licencia y constituir una nueva?
- Existen licencias que están amortizadas en un 70% y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, ¿debemos cancelar la amortización del 30% restante y constituir una nueva?

- Existen licencias que están amortizadas en un 50% y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, ¿el saldo restante del 50% lo adicionamos al nuevo contrato y lo amortizamos de acuerdo a la nueva vida útil?
- Aquellas licencias que están en uso y se encuentran amortizadas en el 100%, pero no han sido objeto de actualización, ¿se deben dejar en las cuentas de Balance?

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

CONSIDERACIONES

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“9.1.1.8. Otros activos

189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

199. El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda. Los intangibles entregados a terceros bajo la modalidad de contratos de concesión no son objeto de amortización mientras se encuentren en tal situación. (Subrayados fuera de texto)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, prescribe:

“1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

(...)

8. AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

El valor amortizable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de la vida útil estimada. Dicha amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda funcionar.

En las entidades de gobierno general, la amortización de activos intangibles no asociados a la producción de bienes o servicios individualizables se registran debitando la subcuenta 312807-Amortización de Otros activos o 327006-Amortización de otros activos, de las cuentas 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB); y 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DD), respectivamente; acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

(...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la norma técnica de activos relacionada con los intangibles y con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles se concluye:

Los intangibles deben cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea fiable; en caso contrario se registran como gasto. En consecuencia, la entidad deberá revisar si las licencias cumplen con estos requisitos.

Los intangibles se reconocen por su costo histórico y aunque no son susceptibles de actualización, si son objeto de mantenimiento y de adiciones y mejoras. Las adiciones y mejoras se reconocen como mayor valor de los bienes si aumentan la vida útil, amplían su capacidad, su eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios, en tanto que, las erogaciones que conllevan al mantenimiento o conservación se reconocen como gasto.

Dado que la vida útil estimada de un activo amortizable puede variar a lo largo de su uso o explotación, la entidad deberá revisar periódicamente esta situación. De comprobarse que la vida útil es diferente a la estimada inicialmente, deberá tasar la alícuota de amortización a la nueva vida útil estimada con base en cálculos de reconocido valor técnico, y de ser procedente, el saldo por amortizar se distribuirá entre los periodos que resten de la nueva vida útil estimada, razón por la cual no es coherente que existan saldos en cero de licencias que aún siguen presentándose en el balance. Estos cálculos son procesos internos de la entidad, basados en sus criterios y lineamientos, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se esperan recibir del activo, y los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de amortización. Lo anterior, debe fijarse como una política contable para evitar que la información contable revele bienes totalmente amortizados que se encuentra en uso.

En consecuencia, ante la existencia de licencias que cumplan con los requisitos anteriormente expuestos para ser reconocidas como intangibles, se deberá proceder así:

- Aquéllas cuyo valor en libros es cero por que terminó su vida útil y se adquiere una nueva actualización mediante un nuevo contrato, se debe retirar el costo histórico de la anterior licencia con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACION DE INTANGIBLES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1970- INTANGIBLES.
- Aquéllas que están amortizadas parcialmente y serán actualizadas mediante un nuevo contrato, no se debe cancelar la amortización del % restante y constituir una nueva, puesto que el valor de la nueva licencia, debe ser reconocido como un mayor valor del costo histórico de la licencia y amortizarlo de acuerdo a la nueva vida útil, cuando la nueva condición otorga vigencia hacia el futuro tanto a la nueva licencia como del remanente de la licencia anterior. Si con la nueva licencia, se pierden los beneficios de la anterior, deberá procederse a su baja.
- Aquéllas totalmente amortizadas que aún están en uso, deben ser objeto de un nuevo avalúo y estimación de su vida útil restante, para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo importe, como un valor de entrada a título de costo histórico, que deberá ser la base para el reconocimiento de las amortizaciones futuras. Este tratamiento debe asumirse como de carácter excepcional y no como un procedimiento de rutina, toda vez que la situación evidenciada denota que en la entidad no se ha estado dando cumplimiento a lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública sobre la revisión y reestimación de la vida útil de los intangibles

En ese sentido, con el fin de que la información contable revele la realidad económica de los activos y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, el reconocimiento de un activo intangible totalmente amortizado, pero que sigue prestando servicios y/o contiene un potencial de beneficios futuros, implica que la entidad reverse los saldos de los bienes reconocidos en la contabilidad, incorpore nuevamente el activo con base en el valor fruto del avalúo técnico realizado y le estime una nueva vida útil para el cálculo y reconocimiento de su amortización.

CONCEPTO No. 20162000000341 DEL 13-01-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Otros activos

	Obligaciones laborales y de seguridad social integral Otros gastos
SUBTEMA	Reversión del pasivo real por cuotas partes pensionales y Supresión de derechos por cuotas partes de pensión, en cumplimiento del artículo 78, Ley 1753 de 2015

Doctor
ORCAR ANIBAL LUNA OLIVERA
Director Administrativo y Financiero
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005826-2 en la cual manifiesta:

“REF: Consulta aplicación Artículo (Sic) 78 de la ley 1753 de junio de 9 de 2015 e interpretación del concepto con radicado CGN No. 20152000034111.

Con el fin de dar aplicación a la ley 1753 de junio de 9 de 2015 “por la cual se expide el plan nacional de desarrollo 2014-2018 todos por un nuevo País”, requerimos la ampliación de su concepto remitido el día 20 de agosto de 2015 Con el oficio CGN No. 20152000034111 a la Superintendencia de Notariado y registro, debido a que de acuerdo al procedimiento que se recibió se aplicaron los siguientes ajustes:

Débito cuenta 320801001 a las cuentas con saldo a 31 de Diciembre de 2014, con un crédito a la cuenta 147008 para realizar la respectiva supresión de las obligaciones con fecha de vigencias anteriores.

Solicitamos su concepto si la cuenta que se debe utilizar para este ajuste es la cuenta 481558 Ajuste de ejercicios anteriores — Administración del sistema general de pensiones, o la cuenta 320801001.

Agradecemos su atención y respuesta, con el fin de realizar la traza contable y presentar en forma razonable la situación financiera de estas cuentas dentro de los estados financieros.”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 633 del 19 de diciembre de 2014, por la cual se modifica el Manual de procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, resuelve:

“ARTÍCULO 4º. Incorporar, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional

(...)

ARTÍCULO 5º. 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. (Subrayados fuera de texto)

El artículo 4 de la resolución referida, señaló el tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, así:

“(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“2510 PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones por concepto de nómina de pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sobrevivencia, indemnizaciones sustitutivas, auxilios funerarios y demás

prestaciones económicas a cargo de la entidad contable pública empleadora que asume el pago de su pasivo pensional.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de naturaleza crédito que integran la cuenta 2720-Provisión para Pensiones.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción”

CONCLUSIONES

Para atender la ampliación de su consulta, de conformidad con las consideraciones expuestas, y en el contexto de la Resolución 633 de 2014 de la Contaduría General, que señala el procedimiento contable para el reconocimiento de la Supresión de los derechos por cuotas partes de pensión, y en cumplimiento a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, se concluye:

Para suprimir los derechos por cuotas partes de pensión, no es procedente utilizar las subcuentas 3208001- Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, ni la subcuenta 481558- Administración del sistema general de pensiones, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, puesto que el registro adecuado es un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito en la en la subcuenta contable 147008 - Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470 - OTROS DEUDORES.

En tal sentido es pertinente señalar que el artículo 5º. Transitorio, de la Resolución 633 de 2014, no aplica para la supresión de las cuotas partes pensionales, toda vez que éste artículo permite afectar la cuenta de Capital Fiscal para 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.

CONCEPTO No. 20162000001801 DEL 02-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos – Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de las erogaciones realizadas para capacitación en manejo de un aplicativo adquirido y para la consultoría para liderar la herramienta tecnológica y realizar la gestión integral

Doctor

MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA
 Subdirector Financiero
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-005732-2, de fecha diciembre 1 de 2015, en la que señala que la Contraloría General de la República-CGR adelantó una diligencia de Actuación Especial al “Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información” y en el informe final dejó los siguientes hallazgos:

“Hallazgo No. 6 Registro del Gasto Curso Virtual

El documento “Especificaciones Técnicas” del contrato No.007- 2014 por \$67 millones, establece en el numeral 4.1: “Bienes y Servicios Adquiridos. Suministro de cursos virtuales (E-Learning) a la medida con base en los contenidos metodológicos y prácticos promulgados por el SUG y el aplicativo SMGI, puestos en funcionamiento, capacitación de los diferentes usuarios y acompañamiento en la implementación.”

(...)

No obstante lo anterior, se evidenció que el valor total del contrato 007-2014 por \$67 millones, fue registrado como un Activo Intangible, sin tener en cuenta que el mismo está dividido en dos componentes, de los cuales \$64 millones correspondiente a la entrega del curso virtual probado e instalado en la plataforma, constituyendo un activo intangible, el valor restante por \$2.9 millones correspondió a la capacitación de los funcionarios y

acompañamiento en la campaña de expectativa y lanzamiento del curso, lo cual constituyen gastos de funcionamiento.

La anterior situación evidencia deficiencias de Control Interno Contable y genera una sobreestimación de la cuenta 1970 de Intangibles, por 2.9 millones y una subestimación de la cuenta 5211 de Gastos de Funcionamiento, por el mismo valor.”

Frente a lo cual la entidad argumentó dicho registro indicando que “(...) el valor de \$2.9 millones del componente de Capacitación y acompañamiento se refiere a la actividad realizada por la firma a 5 servidores del Ministerio para desempeñar los roles de administración, operación y manejo de las configuraciones de la herramienta sin lo cual ésta no se podría mantener en funcionamiento, (...)”

No obstante, la CGR mantuvo el hallazgo indicando que “(...), es importante mencionar que el reconocimiento del costo de un activo intangible finaliza cuando el activo se encuentra en el lugar y condiciones necesarias para operar de forma prevista, los demás desembolsos incurridos, como actividades publicitarias o promocionales y actividades de formación del personal o apertura, constituyen un gasto de funcionamiento., y que “La dinámica de la cuenta 5211 del Régimen de Contabilidad Pública, establece: “(...) Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...)”. (Negrilla fuera de texto)

Teniendo en cuenta lo anterior las actividades de capacitación y acompañamiento en campañas de expectativa constituyen un gasto de funcionamiento, por cuanto componen actividades operativas para el apoyo, en la implementación de la herramienta y no son parte integral del activo intangible.”

De otra parte, se indica que la CGR dejó otra observación en los siguientes términos:

“Hallazgo No.7 Intangibles Desarrollados

“(...)”

Los “Términos de Referencia” del contrato No.004-2014, establecen como objeto: “Prestar los servicios profesionales al Viceministro Técnico y en particular a la Dirección General de Política Macroeconómica-DGPM del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para liderar la herramienta tecnológica y realizar la gestión integral de las actividades relacionadas con la implantación, puesta a punto, salida a producción, mantenimiento, soporte y desarrollo de nuevos módulos de software para la herramienta tecnológica que permita la ejecución del Modelo de Seguimiento Fiscal en base devengado según los requerimientos del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del FMI.”

Por otra parte, dentro del alcance determina: “(...) incrementar la capacidad técnica del Viceministerio Técnico en especial la Dirección General de Política Macroeconómica, mediante el **desarrollo de herramientas de análisis económico y fiscal que contribuyan a fortalecer los argumentos en el proceso de toma de decisiones, convirtiéndose en un apoyo fundamental para el equipo económico del Gobierno en todos los temas relacionados con el seguimiento del desempeño de la política fiscal nacional y territorial. (...)**”. (Negrilla fuera de texto).

“Al finalizar esta contratación se pretende **contar con una herramienta tecnológica** robusta, segura, ágil y moderna capaz de soportar las actividades operativas de la DGPM para la obtención de datos analíticos, proyecciones fiscales y reportes (...).” (Negrilla fuera de texto).

Se evidenció que el MHCP mediante el contrato 004-2014, adquirió los servicios de un consultor para el desarrollo de una herramienta software de análisis económico y fiscal, el cual fue registrado contablemente como un gasto y no como un costo del activo intangible.

La anterior situación evidencia deficiencias de control interno contable y genera una subestimación de la cuenta 1970, Activos Intangibles por \$126 millones y una sobre estimación de la cuenta 5211. Gastos Operacionales Generales por el mismo valor.

La respuesta dada por el Ministerio fue el siguiente:

“Frente al particular, es preciso señalar que de conformidad con el procedimiento contable, para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenidos en el capítulo VI del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública, se establece:

- **“GENERALIDADES.** Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (subrayado fuera de texto).

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos “(subrayado fuera de texto).”

Adicionalmente la norma técnica de contabilidad pública, relativa a Otros Activos y contenida en el numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública en el numeral 190 señala:

“9.1.1.8 Otros Activos

190. (...) Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto (subrayado fuera de texto).”

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que la herramienta tecnológica a la que se refiere el contrato No. 004-2014, no genera beneficios económicos futuros, toda vez que su utilización no origina ingresos a la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público ni disminución en sus costos, la interpretación realizada inicialmente con base en la cual se hizo el registro contable en la cuenta de Gastos se ajusta a lo establecido en el procedimiento contable, para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el capítulo VI del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública.”

De igual manera la CGR, mantuvo el hallazgo argumentando que:

“Una vez analizada la respuesta del MHCP, si bien es cierto que la herramienta tecnológica derivada del contrato 004-2014, “no genera beneficios económicos futuros toda vez que su utilización no origina ingresos a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público ni disminución en sus costos”, no es menos cierto que las Generalidades del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, establece: “Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.” (Negrilla fuera de texto).

Por otra parte, el numeral 2 de las conclusiones, del Concepto Jurídico No. 154435 de julio de 2011, emitido por la Contaduría General de la Nación, determinó: “(...) un software genera un potencial de servicios cuando su uso genera una reducción de costos en los procesos de la entidad.”

Las razones específicas del Formato de justificación para contratación, con fecha de 17 de diciembre de 2013, indica: “(...) desarrollar actividades encaminadas a la definición de lineamientos para el registro de los ingresos fiscales, la valoración de los activos financieros y pasivos, el proceso de consolidación de las estadísticas y las transacciones que se realizan en el sistema de seguros sociales.(...) asegurar la calidad de los datos utilizados para la producción de estadísticas y en segunda instancia crear un marco jurídico único que regule el proceso de producción de estadísticas de finanzas públicas. (...)”. Las anteriores actividades están encaminadas a crear un potencial de servicio para el MHCP, para la toma

de decisiones y dar cumplimiento a los objetivos fiscales de la Dirección General de Política Macro del MHCP.

Es importante resaltar que dentro del alcance de la contratación se determinó que al finalizar la misma se contaría con una herramienta tecnológica capaz de soportar las actividades operativas de la DGPM, por lo tanto este desarrollo constituye un activo intangible, por cuanto genera un potencial de servicio para el MHCP.”

Teniendo en cuenta que se presentan diferentes interpretaciones, por parte de la CGR y el Ministerio, en la aplicación de la normatividad contable para el registro de los intangibles, se solicita aclarar dichas situaciones.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, en el numeral 9.1, donde se señalan las normas técnicas de contabilidad públicas, en los párrafos 141 y 190 señala, con relación a los activos y a los intangibles, lo siguiente:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)

190. (...) Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.” (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior es desarrollado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el Capítulo VI del Título I, que señala el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles”, donde se establece:

1. GENERALIDADES

Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

(...)

5. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO GASTO

En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165–Intangibles o 521164–Intangibles, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, 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.

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106–Estudios y proyectos o 521106–Estudios y proyectos, de las cuentas 5111–GENERALES y 5211–GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.

6. REGISTRO CONTABLE DEL RECONOCIMIENTO COMO ACTIVO

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costo del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970–

INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.

(...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública, del RCP, expresa que “Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, (...) son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria (...)”

Respecto a la Prudencia, como principio de contabilidad pública, el párrafo 120 indica que “Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos” (Subrayados fuera de texto).

En todo caso, es necesario considerar el concepto de costo histórico como criterio de valuación de los activos, el cual se encuentra definido en el párrafo 132, numeral 9.1 del Plan General de Contabilidad Pública, donde se indica que este “Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Adicional a lo señalado anteriormente, sin que aún se encuentre vigente, se considera pertinente tener en cuenta lo dispuesto por la contaduría General de la Nación en la Resolución 533 de 2015, por medio de la cual expidió el Marco normativo contable para entidades de gobierno, del cual hacen parte las “Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno”, que el numeral 15.2.1 y 15.2.2 del Capítulo I Activos, señala lo siguiente:

15.2.1 Activos intangibles adquiridos

(...)

El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que

recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización

15.2.2. 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 resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. 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.

El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente, los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido, seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones indicada se concluye lo siguiente:

En principio es importante recordar que, en desarrollo del proceso contable a cargo de las entidades contables públicas, a la información contable pública le corresponderá revelar la realidad económica de las transacciones, hechos u operaciones y, por tanto, las erogaciones

surgidas del cumplimiento de las funciones de cometido estatal a su cargo, dependiendo de las circunstancias y características de cada evento, pueden llegar a reconocerse como gastos, costos o como activos, siempre que se cumplan con los criterios establecidos para el reconocimiento en cada caso.

Los criterios para el reconocimiento de los activos intangibles son: Que sean bienes inmateriales, o sin apariencia física, que pueden identificarse, controlarse, que de su utilización pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y que su medición monetaria sea confiable.

Este tipo de activos producen beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos y es controlable si la entidad tiene el poder de obtener los beneficios económicos que se derivan del mismo, y además puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

En el caso de una entidad de Gobierno, como ocurre con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el beneficio económico futuro incorporado en un activo intangible se concreta en el potencial que ese bien tiene al contribuir, directa o indirectamente, a la reducción de gastos en desarrollo de sus procesos administrativos y operativos; en tanto que el potencial de servicio de un activo intangible debe concretarse en la capacidad que este tenga para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad o de ofrecer servicios deseados o necesitados por la administración sin generar necesariamente flujos de entrada de efectivo.

Adicionalmente, en el caso de los activos intangibles el criterio de valuación que debe utilizarse en el momento de su reconocimiento inicial es el costo histórico el cual debe incluir, además del costo de adquisición, todas las erogaciones consideradas como necesarias e indispensables para colocar tales activos en condiciones de utilización o que puedan operar en la forma prevista por la entidad.

No obstante cuando la entidad tenga evidencia de que la erogación no generará beneficios económicos futuros o su medición monetaria no sea confiable, se debe reconocer como gasto, o cuando existan incertidumbre para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos.

En consecuencia, frente a la adquisición de la plataforma virtual desarrollada con base en los contenidos metodológicos y prácticos promulgados por el SUG y el aplicativo SMGI, su costo debe incluir todas las erogaciones directas y aquellas indirectas que claramente sean atribuibles a la preparación del activo para su uso, y con respecto a las erogaciones relacionadas con la capacitación, deberá evaluarse las condiciones en que ésta se da. Por lo tanto si este servicio es imprescindible para la puesta en marcha del software, dado que no

existe ninguna posibilidad de su utilización sin dicha capacitación y, la entidad tiene la capacidad de restringir la utilización de dicha capacitación frente a terceros, entonces se deberá reconocer como parte del costo del activo; en tanto que, si no se cumple alguna de estas condiciones, se deberá reconocer la erogación como un gasto.

De otro lado, en relación con la segunda de las cuestiones consultadas, las erogaciones efectuadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la obtención de la herramienta tecnológica desarrollada para apoyar la gestión a cargo del equipo económico del Gobierno en todos los temas relacionados con el seguimiento y análisis del desempeño de la política fiscal y económica nacional y territorial, deben reconocerse como activos siempre y cuando:

1. Exista el aplicativo virtual que pueda identificarse y controlarse de forma separada.
2. Que tal herramienta posea potencial de servicios o beneficios económicos futuros. Esa herramienta dispondrá de un potencial de servicios si tiene la capacidad de contribuir a la consecución de los objetivos de la entidad o de ofrecer los servicios deseados o necesitados por la administración y; poseerá un potencial para generar beneficios económicos futuros, si con seguridad razonable contribuirá indirectamente a la reducción de gastos por parte de ese Ministerio en desarrollo de sus procesos administrativos y operativos.
3. Cuando la medición monetaria sea confiable,

Así las cosas, si se incumple alguna de las condiciones antes señaladas, tales erogaciones deben registrarse como gastos.

CONCEPTO No. 20162000002881 DEL 17-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Activos Gastos de administración Gastos de operación Gastos público Social Costos de producción
	SUBTEMA	Reconocimiento contable por no devolución de IVA

Doctor

MARÍA LUZ DARY SEPÚLVEDA ACEVEDO
Jefe de Contabilidad
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550006011-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Solicito muy respetuosamente concepto escrito sobre lo siguiente: Como la DIAN devuelve el IVA a las IES pero no todas las veces la devolución es igual a la solicitada; requiero saber si esa diferencia una vez se declare por parte de la DIAN que no es sujeta de reintegro se debe llevar al gasto o a un mayor valor del bien sobre el cual se había solicitado la devolución. Agradezco su amable atención.”

Al respecto se atiende 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, prescribe:

“3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

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, así como la correspondiente asignación de

Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (Subrayado fuera de texto).

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 132 en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas al costo histórico, señala:

“(…)

132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

Así mismo, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los activos, señala:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto

de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

En relación, con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los gastos y costos, en los párrafos 282, 284, 285, 286, 289, 295 y 299 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“9.1.4.2. Gastos

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.

(...)

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

“9.1.4.4 Costos de producción

295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

(...)

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

El IVA reclamado por las Instituciones de Educación Superior y cuya devolución no es aprobada por la DIAN, se debe llevar a un mayor valor del bien, al costo de producción o al gasto, de acuerdo a las circunstancias que medien en cada caso y proceder a su reconocimiento aplicando los siguientes lineamientos:

Cuando el IVA cancelado se encuentra asociado a la adquisición o producción de un bien, es decir, que se espere que de dicha erogación fluya un beneficio económico futuros para la Institución, se debe reconocer como un mayor valor del activo respectivo.

Si está asociado con la prestación de un servicio individualizable propio de la actividad misional de la Institución, se debe imputar como un mayor del costo del respectivo servicio.

Si las erogaciones se destinan a cubrir las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico; se deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas del Grupo 51 GASTOS DE ADMINISTRACION donde se registró el concepto principal del gasto; en tanto que si los desembolsos son destinados a cubrir la solución de necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en materia de educación, se reconocerá en las subcuentas y cuentas del Grupo 55 GASTO PÚBLICO SOCIAL donde se haya reconocido el concepto principal del gasto público social respectivo.

Por otra parte, para efectos de evitar las controversias derivadas de las diferentes interpretaciones, es necesario que en la entidad se definan políticas claras bien estructuradas para el manejo de sus respectivos recursos, como lo dispone el numeral 3.2 de la resolución 357 de 2008, en consonancia con la regulación contenida en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20162000009281 DEL 28-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden deudoras – Activos contingentes.
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos entregados mediante contrato de fiducia mercantil.

Teniente Coronel (RA)
AMPARO PEÑA RAMÍREZ
Subdirector Financiero
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares- CREMIL
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-000157-2 mediante el cual se indica que:

“(…) la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares constituyó un patrimonio autónomo por la suma de \$225.250.000.000 transfiriendo bienes inmuebles a la empresa HELM FIDUCIARIA SA., para lo cual fueron entregados bienes inmuebles efectuando los siguientes registros contables:

CODIGO CUENTA	NOMBRE	DEBITOS	CREDITOS
192603	FIDUCIA MERCANTIL-PAT. AUT.	225.250.000.000	
168201	TERRENOS		3.888.991.323
168202	EDIFICACIONES		142.900.000
168501	DEPRECIACION EDIFICACIONES	70.021.020	
199952	VALORIZACION TERRENOS		130.549.553.187
199962	VALORIZACION EDIFICACIONES		1.585.477.510

324052	VALORIZACION TERRENOS	130.549.553.187	
324062	VALORIZACION EDIFICACIONES	1.185.477.510	
480572	UTILID. DERECHOS FIDEICOMISO		221.288.129.697

Así mismo, tratándose de una fiducia con garantía, los inmuebles transferidos se reconocieron por su avalúo en el momento de la negociación, así:

CODIGO CUENTA	NOMBRE	DEBITOS	CREDITOS
830101	BIENES	136.096.901.000	
891525	TERRENOS		136.096.901.000

La contabilización se realizó teniendo en cuenta el numeral 13. CONSTITUCION DEL PATRIMONIO AUTONOMO del procedimiento contable para el reconocimiento contable y revelación de los negocios fiduciarios, establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por lo anterior, se solicita indicar si los registros son correctos, o si la Contaduría General de la Nación-CGN ha expedido otra normatividad que modifique el procedimiento mencionado.

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

CONSIDERACIONES

El capítulo XIX, del Manual de Procedimientos del RCP establece el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, el cual establece lo siguiente:

“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.

Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos fiduciarios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil.

Para dar cumplimiento al procedimiento contable que se señala a continuación, la entidad contable pública debe solicitar a la sociedad fiduciaria, la información suficiente para un adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos.”

En este contexto, los numerales 12 y 13 de dicho procedimiento indican que:

“12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.

En ese sentido, el procedimiento contable considera la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes.

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.

Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, los bienes o recursos transferidos se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS

ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).”

Para efectos de la aplicación de último párrafo referido, es necesario analizarlo a luz de los numerales 8 y 9 del procedimiento que prescribe que:

“8. FIDUCIA DE GARANTÍA

Este procedimiento incluye el registro contable de la entrega de bienes o recursos a la sociedad fiduciaria, del pago de obligaciones y de la administración y venta de bienes.

9. ENTREGA DE BIENES O RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

Cuando la entidad contable pública entrega, mediante encargo fiduciario, bienes o recursos en efectivo con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones, el registro contable se efectúa teniendo en cuenta lo siguiente:

Tratándose de recursos en efectivo, se debita la subcuenta 142405-Encargo fiduciario- Fiducia de garantía, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando los recursos en efectivo se originan en derechos de la entidad contable pública recaudados por la sociedad fiduciaria, el registro contable se efectúa debitando la subcuenta 142405-Encargo fiduciario-Fiducia de garantía, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho recaudado.

Los recursos en efectivo que se entregan a la sociedad fiduciaria para el pago de pensiones, a cargo de una entidad contable pública empleadora, se registran debitando la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En el caso de bienes, la entidad contable pública debe continuar revelándolos como Propiedades, planta y equipo, en la cuenta que identifique su naturaleza o en las cuentas 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS o 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, según corresponda, y debe seguir aplicando la norma técnica respectiva y el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

Adicionalmente, para efectos de control, los bienes y recursos entregados con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones se registran en cuentas de orden, para lo cual se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que los registros realizados por la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares- CREMIL para la constitución del patrimonio autónomo, mediante el reconocimiento del patrimonio autónomo como un derecho de CREMIL en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO, por el valor pactado en el contrato, la cancelación de todos los componentes del costo histórico de los activos entregados y el reconocimiento de un ingreso a título de utilidad en derechos en fideicomiso, por el valor de la diferencia entre el costo de los activos entregados y el valor pactado con la fiduciaria, corresponde integralmente a lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento contable y revelación de los negocios fiduciarios, del Régimen de Contabilidad Pública, el cual se encuentra vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Con relación al registro realizado por la CREMIL, en cuentas de orden es preciso indicar que éste solo procede en la medida que CREMIL haya entregado los bienes con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones a su cargo, de lo contrario dicho registro es inoficioso.

CONCEPTO No. 20162000009281 DEL 28-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden deudoras – Derechos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos entregados mediante contrato de fiducia mercantil.

Teniente Coronel (RA)
AMPARO PEÑA RAMÍREZ
Subdirector Financiero
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares- CREMIL

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-000157-2 mediante el cual se indica que:

“(…) la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares constituyó un patrimonio autónomo por la suma de \$225.250.000.000 transfiriendo bienes inmuebles a la empresa HELM FIDUCIARIA SA., para lo cual fueron entregados bienes inmuebles efectuando los siguientes registros contables:

CODIGO CUENTA	NOMBRE	DEBITOS	CREDITOS
192603	FIDUCIA MERCANTIL-PAT. AUT.	225.250.000.000	
168201	TERRENOS		3.888.991.323
168202	EDIFICACIONES		142.900.000
168501	DEPRECIACION EDIFICACIONES	70.021.020	
199952	VALORIZACION TERRENOS		130.549.553.187
199962	VALORIZACION EDIFICACIONES		1.585.477.510
324052	VALORIZACION TERRENOS	130.549.553.187	
324062	VALORIZACION EDIFICACIONES	1.185.477.510	
480572	UTILID. DERECHOS FIDEICOMISO		221.288.129.697

Así mismo, tratándose de una fiducia con garantía, los inmuebles transferidos se reconocieron por su avalúo en el momento de la negociación, así:

CODIGO CUENTA	NOMBRE	DEBITOS	CREDITOS
830101	BIENES	136.096.901.000	
891525	TERRENOS		136.096.901.000

La contabilización se realizó teniendo en cuenta el numeral 13. CONSTITUCION DEL PATRIMONIO AUTONOMO del procedimiento contable para el reconocimiento contable y revelación de los negocios fiduciarios, establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Por lo anterior, se solicita indicar si los registros son correctos, o si la Contaduría General de la Nación-CGN ha expedido otra normatividad que modifique el procedimiento mencionado.

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

CONSIDERACIONES

El capítulo XIX, del Manual de Procedimientos del RCP establece el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, el cual establece lo siguiente:

“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, se entiende por negocio fiduciario el acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.

Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, a diferencia de la fiducia mercantil que se caracteriza por la transferencia de la propiedad de los bienes con los cuales se constituye un patrimonio autónomo.

El tratamiento contable de los negocios fiduciarios depende de si hay transferencia o no de la propiedad de los bienes, por lo que en el procedimiento se diferencia el tratamiento contable para los encargos fiduciarios, que incluyen la fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, del tratamiento correspondiente a la fiducia mercantil.

Para dar cumplimiento al procedimiento contable que se señala a continuación, la entidad contable pública debe solicitar a la sociedad fiduciaria, la información suficiente para un adecuado y oportuno reconocimiento de los hechos.”

En este contexto, los numerales 12 y 13 de dicho procedimiento indican que:

“12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con

el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.

En ese sentido, el procedimiento contable considera la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes.

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.

Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, los bienes o recursos transferidos se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).”

Para efectos de la aplicación de último párrafo referido, es necesario analizarlo a luz de los numerales 8 y 9 del procedimiento que prescribe que:

“8. FIDUCIA DE GARANTÍA

Este procedimiento incluye el registro contable de la entrega de bienes o recursos a la sociedad fiduciaria, del pago de obligaciones y de la administración y venta de bienes.

9. ENTREGA DE BIENES O RECURSOS A LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

Cuando la entidad contable pública entrega, mediante encargo fiduciario, bienes o recursos en efectivo con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones, el registro contable se efectúa teniendo en cuenta lo siguiente:

Tratándose de recursos en efectivo, se debita la subcuenta 142405-Encargo fiduciario- Fiducia de garantía, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Cuando los recursos en efectivo se originan en derechos de la entidad contable pública recaudados por la sociedad fiduciaria, el registro contable se efectúa debitando la subcuenta 142405-Encargo fiduciario-Fiducia de garantía, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho recaudado.

Los recursos en efectivo que se entregan a la sociedad fiduciaria para el pago de pensiones, a cargo de una entidad contable pública empleadora, se registran debitando la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En el caso de bienes, la entidad contable pública debe continuar revelándolos como Propiedades, planta y equipo, en la cuenta que identifique su naturaleza o en las cuentas 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS o 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, según corresponda, y debe seguir aplicando la norma técnica respectiva y el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

Adicionalmente, para efectos de control, los bienes y recursos entregados con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones se registran en cuentas de orden, para lo cual se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que los registros realizados por la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares- CREMIL para la constitución del patrimonio autónomo, mediante el reconocimiento del patrimonio autónomo como un derecho de CREMIL en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO, por el valor pactado en el contrato, la cancelación de todos los componentes del costo histórico de los activos entregados y el reconocimiento de un ingreso a título de utilidad en derechos en fideicomiso, por el valor de la diferencia entre el costo de los activos entregados y el valor pactado con la fiduciaria, corresponde integralmente a lo establecido en el procedimiento contable para el

reconocimiento contable y revelación de los negocios fiduciarios, del Régimen de Contabilidad Pública, el cual se encuentra vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

Con relación al registro realizado por la CREMIL, en cuentas de orden es preciso indicar que éste solo procede en la medida que CREMIL haya entregado los bienes con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones a su cargo, de lo contrario dicho registro es inoficioso.

CONCEPTO No. 20162000011431 DEL 19-04-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Otros activos Costo de producción de servicios educativos Gasto público social Costo de venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del software y licencias. Reconocimiento de los costos y gastos en la prestación de servicios de educación. Notas a los estados contables en entidades agregadas

Doctora

MERCY MURCIA SAAVEDRA

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500022582, del 16 de marzo de 2016, mediante el cual indica lo siguiente:

3- Consulta relacionada con el reconocimiento del software y licencias:

“En virtud a que dentro del proceso educativo es habitual la adquisición de software educativos para el mejoramiento de la calidad educativa, así como la adquisición de software para el área administrativa, específicamente contable, recursos económicos que generan beneficios futuros para la institución al brindar una prestación de servicios acorde a su

cometido estatal, se fórmula a siguiente consulta: el reconocimiento en la adquisición de intangibles debe imputarse a la cuenta 197008 a fin de tener un control sobre los inventarios – bienes de esta característica; o por el contrario es menester efectuar el reconocimiento a la cuenta 511165 – intangible, partiendo del criterio que algunos de estos intangibles requieren un contrato de mantenimiento o de actualización como es el caso del software contable.

La consulta anterior se soporta a su vez en criterio Auditor a informe de seguimiento a rendición de cuenta realizado por el órgano de control fiscal el cual transcribo a continuación: “Observación Administrativa (9): se determina que la institución no ha realizado la reclasificación de las cuentas 197008 y 197508 con un debito a la cuenta del gasto (511165 – intangibles o 521164 – intangibles), ya que este activo no brinda beneficios económicos ni reduce costos, con ello se genera un error al reconocer mensualmente la amortización de intangible afectando cuentas del patrimonio”(..).”

4- Consulta que alude al reconocimiento de los costos y gastos en la prestación de servicios de educación:

“Acorde a hallazgo formulado por la Contraloría Municipal de Ibagué dentro del proceso Auditor a los Estados Financieros, el cual reza: “la institución educativa Simón Bolívar, clasifico y cause erradamente la cuenta “COSTOS” ya que al contabilizarla da a entender que obtiene ingresos o partes de ellos por la venta o la presentación de servicios, actividades que no son propias de la Institución Educativa”. Solicito gentilmente emitir concepto referente al particular, es decir: ¿Las Instituciones Educativas deben efectuar reconocimiento de las cuentas 6 y 7 – Costos por prestación de servicios educativos? ¿O por el contrario todas las erogaciones atribuibles en la ejecución del presupuesto como gasto de funcionamiento debe efectuarse el reconocimiento a la cuenta 5 – Gastos?

Es de aclarar que los ingresos percibidos por la Institución Educativa corresponden a un 89% por transferencias nacionales como municipales”.

5- Consulta referente a las notas de los estados contables:

“En virtud a reiterados hallazgos formulados por la Contraloría Municipal de Ibagué fruto del proceso Auditor de los estados financieros de las Instituciones Educativas como punto de control, solicito respetuosamente concepto referente a los siguientes interrogantes:

- ¿Las Instituciones Educativas al ser agregadas en el proceso de consolidación por parte de la entidad territorial, para este caso Alcaldía, tienen la obligatoriedad de elaborar notas de carácter general y específico para cada Institución Educativa? ¿o por el contrario, es menester dentro del proceso de consolidación de la entidad territorial

generar notas de carácter general y específico que involucren las situaciones de las operaciones reconocidas por las Instituciones Educativas?

- Existe un derrotero específico para elaborar las citadas notas, en caso de tener la obligatoriedad cada Institución Educativa de generarlas y que cargos deben firmarlas”.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

- **Reconocimiento contable de los softwares y licencias:**

Para dar respuesta a su primera inquietud, se hace necesario considerar la definición de Activos contenida en el Plan General de Contabilidad Pública - RCP contenida en las Normas técnicas relativas a los activos, la cual prescribe:

(...)

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...)”.

(...)

189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

190. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización” (subrayados fuera del texto).

Por otro lado, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los Activos Intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública - RCP, señala:

“Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos.

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que se derivan del mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; puede identificarse cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad contable pública y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado; o cuando surge de derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones; y su medición monetaria es confiable cuando exista evidencia de transacciones para el mismo activo u otros similares, o la estimación del valor dependan de variables que se pueden medir (...)” (subrayado fuera del texto).

- **Reconocimiento de los costos y gastos en la prestación de servicios de educación:**

Con relación a la utilización de las clases 5 - GASTOS, 6 - COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN, Y 7- COSTOS DE PRODUCCIÓN, del Catálogo General de Cuentas en la prestación de servicios educativos, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto N° 20162000010351 dirigido a la doctora Gloria Susanaga Susanaga, rectora de la Institución Educativa Técnica “La Sagrada Familia”, en el cual señaló:

“De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, las entidades públicas dedicadas a la prestación de servicios individualizables como la educación, deben reconocer costos de producción por el costo histórico de las erogaciones relacionadas directamente con el servicio educativo prestado, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado, en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 72 – SERVICIOS EDUCATIVOS.

Para el reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación, una vez acumulados los costos de producción, se debe efectuar el traslado de dichos costos en la proporción de los servicios suministrados mediante el débito de GASTOS PÚBLICO SOCIAL en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501- EDUCACIÓN, contra un crédito en la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de la cuenta que corresponda del grupo 72- EDUCACIÓN, siempre y cuando el servicio prestado se suministre a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

En cuanto a las erogaciones financiadas con recursos propios provenientes de la prestación de servicios de educación, la entidad procederá con el reconocimiento de los recursos percibidos de los beneficiarios del servicio, junto con los costos incurridos para la prestación del servicio de educación, atendiendo al principio de asociación y a las normas técnicas relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

De tal manera, en consideración con el concepto referido, se debe realizar el registro del ingreso debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y acreditando la subcuenta que corresponda, según el tipo de educación prestado, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Adicionalmente, se debe reconocer los costos incurridos para su prestación, a través de las cuentas y subcuentas que correspondan a la partida de Costos definidas en el Catálogo General de Cuentas, mediante el traslado del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS a las subcuentas respectivas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Por otra parte, las erogaciones destinadas a las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico dentro de las entidades educativas, se deben reconocer en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 52- GASTOS DE ADMINISTRACIÓN” (subrayado fuera del texto).

- **Consulta referente a las notas a los estados contables de las entidades agregadas:**

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto N° 200910136066 dirigida al doctor Dumer Pedraza, rector de la Institución Educativa La Moralia, en el cual señaló:

“(...) la institución educativa es una entidad contable pública, que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en consecuencia la entidad debe elaborar sus estados contables básicos y ponerlos a disposición de los usuarios para su consulta.

Dado que la entidad administra su proceso contable en forma independiente, debe agregar su información con la de la entidad territorial para llevar a cabo el proceso de agregación de acuerdo con lo establecido en el procedimiento relativo a las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Régimen de Contabilidad Pública, en los formularios respectivos y en los términos señalados en la Resolución 375 de 2007” (subrayado fuera del texto).

Con referencia al numeral 1 del capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, respecto al procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, se destaca lo siguiente:

“Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en

virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado” (subrayado fuera del texto).

Con relación a la información objeto de agregación, el numeral 3 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, indica lo siguiente:

“Las entidades contables públicas agregadas deben preparar y reportar la información contable a las entidades contables públicas agregadoras en los formularios definidos por la CGN con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos. Estos son:

- a) CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- b) CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- c) CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CHARACTER_ESPECIFICO
- d) CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CHARACTER_GENERAL” (subrayado fuera del texto).

Entre tanto, el literal d) del numeral 4 del procedimiento en mención, referente a los requisitos para el reporte de la información de las entidades agregadas a las agregadoras, establece que la información reportada debe estar certificada según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el numeral 8 relativo al proceso de agregación de los formularios CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CHARACTER_ESPECIFICO y CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CHARACTER_GENERAL, señala que:

“En la fecha de corte del 31 de diciembre y en los plazos definidos en la Resolución de plazos y requisitos las entidades agregadas deben enviar a la entidad agregadora, en medio magnético y en archivo de texto, las notas a los estados contables de acuerdo con la estructura definida en el procedimiento relacionado con la preparación de estados contables.”

La entidad agregadora debe estructurar un formulario de Notas de Carácter Específico y General Agregado tomando como base las notas que preparó respecto a su propia información y las notas reportadas por las entidades agregadas.

El proceso consiste en complementar las notas a los estados contables de la entidad agregadora con las notas enviadas por las entidades agregadas, tomando la información que se considere relevante para incorporarse al formulario de notas de carácter específico y general agregado, el cual sirve de base para la incorporación o diligenciamiento a través del CHIP de los formularios respectivos” (subrayado fuera del texto).

Por otro lado, de acuerdo al Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contable Básicos, “los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, el procedimiento pone en consideración los elementos correspondientes a la elaboración y presentación de las revelaciones en notas a los estados contables, además de señalar lo siguiente:

“Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública (...)” (subrayado fuera del texto).

Finalmente, se define en los numerales 4, 5 y 6 del procedimiento concerniente a la preparación de estados contables, lo relativo a los responsables, certificación y firmas de los estados contables básicos, respectivamente:

“4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.

5. CERTIFICACIÓN

Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, principalmente las referidas a:

- a) Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.
- b) Que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- c) Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.
- d) Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública, y por el contador público con el número de tarjeta profesional.

6. FIRMAS DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador.

Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

- Con relación a la primera inquietud, el software se clasifica dentro de la partida de activos intangibles, subcuenta 197008 Software, de la cuenta 1970 INTANGIBLES si, y solo si, como resultado del análisis técnico y conceptual realizado por la entidad se determina que cumple con la totalidad de los criterios de reconocimiento definidos en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los Activos Intangibles, esto es, que sean susceptibles de identificarse, controlarse y que provean beneficios económicos o un potencial de servicios (capacidad de generar ingresos o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos), y cuya medición monetaria sea fiable. En caso de no cumplirse con tales criterios, se reconocerá como gastos en las subcuentas 511165 – Intangibles, de la cuenta 5111 GENERALES o 521164 – Intangibles, de la cuenta 5211 GENERALES, según el software esté asociado con actividades de administración o de operación.
- En cuanto a la segunda inquietud, la institución educativa debe acumular las erogaciones correspondientes a la prestación del servicio de educación (servicio individualizable), en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 72–SERVICIOS EDUCATIVOS, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado.

Posteriormente, para el reconocimiento de la gratuidad de la educación, la institución educativa procederá al traslado de los costos de producción acumulados, mediante el débito en las respectivas cuentas y subcuentas del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, contra un crédito en la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de la cuenta que corresponda del grupo 72- EDUCACIÓN, en la proporción de los servicios suministrados, siempre y cuando el servicio prestado sea proporcionado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

En cuanto a la prestación de servicios de educación que sean vendidos a un precio económicamente significativo, la entidad debe realizar el reconocimiento de los ingresos junto con los costos incurridos para la prestación del servicio de educación, atendiendo al principio de Asociación y a las normas técnicas relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

Por último, las erogaciones destinadas a las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico dentro de las entidades educativas, se deben reconocer en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 51- GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.

- Finalmente, las Instituciones educativas además de preparar y presentar estados contables junto con sus notas de carácter general y específico, de acuerdo con la estructura definida en el Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contable Básicos, deben reportar la información contable a través de la entidad territorial encargada del proceso de agregación, en los formularios definidos por la Contaduría General de la Nación con los plazos y requisitos exigidos en la Resolución 375 de 2007, garantizando que la información esté certificada según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. La entidad agregadora debe preparar las notas agregadas de carácter específico y general, tomando como referencia la revelación de notas que preparó respecto a su propia información y las notas presentadas por las entidades agregadas.

La responsabilidad por la firma se entiende cumplida con la firma de los estados contables básicos y su respectiva certificación, en cabeza del Representante legal y el contador, los cuales deben elaborarse siguiendo las directrices trazadas en el Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contable Básicos que puede consultar en la página www.contaduria.gov.co.

CONCEPTO No. 20162000014321 DEL 27-05-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Otros activos Patrimonio institucional
	SUBTEMA	Actualización de los bienes entregados en comodato

Doctor
VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO
Profesional Especializado - Contador
Corporación Autónoma Regional de Chivor
Garagoa, Boyacá

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 2016-550-002162-2, del 11 de marzo de 2016, en la que solicita orientación sobre la pertinencia de registrar en la contabilidad el resultado del avalúo de un bien inmueble entregado en

comodato.

Adicional a la comunicación recibida, es de anotar que mediante comunicación telefónica, se aclara que el bien inmueble fue entregado por la Corporación a una empresa del sector privado.

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

CONSIDERACIONES:

El Artículo 355 de la Constitución Política de Colombia establece:

“ARTÍCULO 355. Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado.

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.” (Subrayado fuera de texto)

La Ley 9 de 1989, en relación con los comodatos señala:

“ARTICULO 38. Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables.

Los contratos de comodato existentes, y que hayan sido celebrados por las entidades públicas con personas distintas de las señaladas en el inciso anterior, serán renegociados por las primeras para limitar su término a tres (3) años renovables, contados a partir de la promulgación de la presente ley” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la normativa contable, el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“(…)

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

100. 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.

101. Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.

(...)

103. **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.

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

(...)

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo dispuesto en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“(...)

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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes.
(...)

19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128- PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.

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 entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS

A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999- VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas definido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece la descripción de las siguientes cuentas:

1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

1922- PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR): “Representa el menor valor de los bienes entregados a terceros, resultante de comparar el exceso del valor en libros de los bienes sobre su valor de realización o costo de reposición. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1999-VALORIZACIONES: “Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN: “Representa el valor del aumento neto del valor en libros de los activos, determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB): “Representa el valor de las estimaciones de carácter económico en que incurre la entidad contable pública, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del Gobierno General, excepto cuando las provisiones, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Sin perjuicio de lo señalado en el Artículo 355 de la Constitución Política y el Artículo 38 de la Ley 9 de 1989, el bien inmueble entregado en comodato por la Corporación Autónoma Regional de Chivor a una empresa del sector privado, debe estar reconocido en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo dispuesto en Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Una vez realizado el avalúo técnico del bien inmueble entregado en comodato, es procedente que la Corporación registre el valor de su actualización, dado que los estados financieros de la entidad deben reflejar las condiciones de sus recursos y de su patrimonio público, de forma ajustada a la realidad en cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública.

En consecuencia, si el costo de reposición o el valor de realización del inmueble determinado a través del avalúo técnico, es mayor que su valor en libros, la diferencia se registrará debitando la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta 324077- Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, en caso contrario, se debitará la subcuenta 324077- Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditará las subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso deberá registrarse como un menor valor del patrimonio de la Corporación debitando la subcuenta 327002-Provisión para otros activos, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta 192202-Inmuebles, de la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR)

CONCEPTO No. 20162000012941 DEL 10-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos ejecutados por la fiduciaria Inversiones realizadas por la fiduciaria

Doctor

JOHN EDWARD TORRES PINILLA

Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 2016-550-002600-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable para la disminución de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, correspondiente a los recursos colocados en patrimonios autónomos para la administración y pagos, en donde el fideicomitente no cumple funciones de gestor de recursos u ordenador de gastos.

Sobre la particular pregunta,

- Causación de pagos a terceros. Si la entidad fideicomitente debe causar los pagos a terceros afectando el gasto o activo con contrapartida en una cuenta por pagar, la cual se disminuirá en el momento del desembolso por parte del patrimonio autónomo con contrapartida en la subcuenta- 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO; o si por el contrario, la entidad fideicomitente no debe causar los pagos a terceros contra una cuenta por pagar, sino afectar el Gasto o activo directamente contra la subcuenta 192603-192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. En caso de que sea el segundo escenario, ¿el momento del registro por parte del Fideicomitente sería el momento de causación o pago por parte del patrimonio autónomo?
- Reconocimiento de inversiones: Dado que los patrimonios autónomos de administración y pagos invierten los excedentes de liquidez en títulos valores de acuerdo con el Decreto 1525 de 2008, se consulta si el Fideicomitente debe reconocer dichas inversiones en el Grupo 12-Inversiones e instrumentos derivados, o si dichas inversiones quedan implícitas en la cuenta 1926-Derechos en Fideicomiso.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el tema la CGN mediante concepto 20122000023941 de 2012, dirigido al Fondo Adaptación señaló que “Los recursos (...) que son administrados mediante un patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia mercantil se deben reconocer en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la

cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO. En el momento en que el Fondo Adaptación ordene a la fiduciaria realizar los pagos de los respectivos contratos celebrados, el Fondo debe reconocer un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 2-PASIVO, previa causación del respectivo activo o gasto, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO.

Así mismo con destino a Metrovivienda se expidió el concepto 20152000042211 de 2015, en donde se indicó, “El reconocimiento y control de los desembolsos que efectúa el patrimonio es una operación propia de la fiduciaria en desarrollo del objeto del contrato, quien controlará las respectivas legalizaciones e informará a Metrovivienda sobre las ejecuciones definitivas. Por tanto, con base en la información suministrada por la fiduciaria, Metrovivienda, incorporará en su contabilidad todos los importes ejecutados en cumplimiento del objeto del contrato, según corresponda a un costo, gasto o un activo, mediante un débito a la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS, 7-COSTOS, ó 1-ACTIVOS, con crédito a la subcuenta 192603- Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO”.

En relación con la normatividad contable pública, en la preparación de la información contable pública deberá atenderse a lo señalado en el Marco Conceptual del RCP en lo relativo a las características cualitativas como atributos y restricciones esenciales para asegurar la calidad de la información que sirva a las necesidades informativas de los usuarios, por lo que debe ser Razonable, es decir “cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad” y Universal “cuando incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública.(...)”

De otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente señala, “14. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA. El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

- Causación de pagos a terceros.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública cuando en el objeto del contrato de constitución del Patrimonio se determina el pago de pasivos y estos se encuentran reconocidos por el fideicomitente, una vez la fiduciaria realice el pago, cancelará el pasivo afectando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Ahora bien, cuando en cumplimiento de los fines del Estado y en desarrollo de su objeto social la entidad debe adelantar proyectos, en donde los recursos son administrados a través de patrimonios autónomos, con el objeto de que la información contable de la entidad atienda a las características cualitativas de razonabilidad y universalidad, ésta deberá reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la ejecución del proyecto, en tal caso con la información de la fiduciaria, registrará la destinación dada a los recursos del proyecto en las respectivas cuentas de gastos o activos disminuyendo la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Cabe señalar que en cualquier caso la entidad coordinará con la fiduciaria la oportunidad del envío de información a fin de poder incluirla oportunamente en la contabilidad.

- Reconocimiento de inversiones.

Respecto de las inversiones realizadas por la fiduciaria, éstas hacen parte del valor de los derechos fiduciarios, conformados por los diferentes activos que hacen parte del patrimonio autónomo, de manera que en la actualización periódica de tales derechos están incorporadas las variaciones de las inversiones.

CONCEPTO No. 20162000013091 DEL 12-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Patrimonio Institucional Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a aplicar a los rendimientos financieros de recursos obtenidos por el contratista como pago de un proyecto en la modalidad de gerencia integral de proyectos

Doctor
JORGE TRÍAS VISBAL

Jefe Oficina Asesora Jurídica
 Agencia Nacional de Hidrocarburos
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 2016550002553-2 en la cual manifiesta:

“Por medio del presente me permito solicitar concepto sobre la interpretación que debe darse (Sic) la Ley orgánica de presupuesto Decreto 111 de 1996, a los artículos 33 y 40 del Decreto 4730 de 2005, así como al artículo 11 de la Ley 1687 de 2013 y el artículo 10 de la Ley 1769 de 2015, respecto a la titularidad de rendimientos financieros, para lo cual le pongo en conocimiento los antecedentes que dan origen a la presente solicitud, así:

ANTECEDENTES

1. Con arreglo a las leyes que gobiernan las actuaciones administrativas y en especial los Decretos Leyes 1760 de 2003 y 4137 de 2011, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en adelante ANH, es una Agencia Estatal del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, técnica y financiera, adscrita al Ministerio de Minas y Energía.
2. De acuerdo con lo establecido por el artículo 2° del decreto 4137 de 2011, La ANH tiene entre otros objetivos los de administrar integralmente las reservas y recursos hidrocarburíferos de propiedad Nación; así como promover el aprovechamiento óptimo y sostenible de los recursos hidrocarburíferos y contribuir a la seguridad energética nacional.
3. La ANH, para poder cumplir con su objeto misional, suscribe contratos de Exploración y Producción, sobre áreas de la geografía colombiana donde existe prospectividad hidrocarburífera, cumpliendo con la normatividad legal vigente y bajo parámetros de efectividad, calidad y transparencia.
4. De igual forma, para poder cumplir con su objetivo misional de propender por el desarrollo sostenible del sector de hidrocarburos en Colombia, la ANH ha suscrito convenios y contratos interadministrativos para la gerencia de proyectos con algunas Entidades Estatales.
5. Dentro del clausulado de algunos contratos interadministrativos se ha pactado un primer desembolso como pago anticipado y posteriores desembolsos en calidad de pago en fechas

determinadas, previa presentación de informes y cumplimiento de las obligaciones pactadas dentro del desarrollo normal del contrato interadministrativo, sin que estos desembolsos estén ligados a la entrega de productos específicos. Se aclara en dicho clausulado que tales pagos incluyen los costos de gerencia y demás servicios de asesoría técnica que deba prestar la entidad contratada.

6. Los recursos así recibidos han generado rendimientos financieros cuya devolución viene siendo reclamada por la ANI, con base en las disposiciones contenidas en el Estatuto General de Presupuesto, a excepción de aquellos rendimientos generados por los recursos recibidos en calidad de pago anticipado.

7. Es de anotar que en algunos contratos interadministrativos de gerencia de proyectos se pactó la posibilidad de reinvertir los rendimientos financieros en la ejecución de los mismos proyectos objeto de tales contratos, siempre que la ANI-I justificara la necesidad de su utilización para lograr el objeto previsto, cosa que en efecto sucedió en determinados casos, sin que ello signifique que se reinvirtiera la totalidad de los rendimientos generados. Es decir, que a pesar de la reinversión de rendimientos aún existen sobrantes cuya devolución ha venido reclamando la ANH, sin obtener respuesta positiva por parte de las entidades contratadas para realizar tal gerencia de proyectos.

8. Al respecto la ANH ha sostenido que en estricta aplicación de la Ley Orgánica de Presupuesto, deberán devolverse a esta Agencia los rendimientos financieros generados por los recursos girados en desarrollo de los contratos interadministrativos de gerencia de proyectos, cuando tales recursos no correspondan a pagos anticipados o se establezca claramente que corresponden a pagos por la entrega de productos.

9. Con base en lo antes expuesto, de manera atenta se solicita la valiosa colaboración de la Contaduría General de la Nación, en el sentido de emitir concepto referente a los siguientes interrogantes:

a. ¿Si los rendimientos financieros producidos por los dineros entregados en desarrollo de contratos interadministrativos de Gerencia de Proyectos, son de propiedad de la entidad pública que desarrolla dicha gerencia o de la entidad que la contrató, es decir de aquella que ha realizado los pagos? y ¿Cuál sería su manejo contable?

b. Si se considerara que los rendimientos financieros producidos por los dineros entregados en desarrollo de contratos interadministrativos de Gerencia de Proyectos son del contratista,

¿serían igualmente propiedad del contratista los rendimientos generados por valores pagados inicialmente y que deban ser devueltos a la entidad contratante por la no culminación, o no ejecución de un proyecto? y ¿Cuál sería su manejo contable?” (Subrayados fuera de texto)

CONSIDERACIONES

Respecto a los rendimientos financieros generados con los recursos provenientes de contratos en la modalidad de gerencia integral de proyectos, el Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, manifestó:

“2. Sobre la interpretación de los contratos interadministrativos. (...) Esta Sala ha conceptuado que los convenios o contratos interadministrativos, si bien están nominados en la ley 80 de 1993, han sido parcialmente regulados por el primer inciso del artículo 95 de la ley 489 de 1998 (...)

El título trece del libro cuarto del Código Civil, contiene un conjunto de normas que permite la interpretación de los contratos, y en cuanto al tema que se plantea, resalta la Sala las siguientes reglas que tienen especial interés:

“Art. 1618.- Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras.”

“Art. 1622.- Las cláusulas de un contrato se interpretarán unas por otras, dándosele a cada una el sentido que mejor convenga al contrato en su totalidad.

“Podrán también interpretarse por las de otro contrato entre las mismas partes y sobre la misma materia. (...)

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

financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.

(...)

Concluyó: “al celebrarse contratos de este tenor, el Contratista asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato, lo que constituye una de las particularidades que difieren del modelo que tipifica la entrega y recibo de recursos en administración” (Subrayados fuera de texto)

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1470 OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores

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, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

3235- SUPERÁVIT POR DONACIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. (Subrayado fuera de texto)

4805 FINANCIEROS

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes 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." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

De conformidad con el concepto del Consejo de Estado número 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, se observa que en la modalidad de los contratos de gerencia integral de proyectos, el Contratista asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato y los rendimientos financieros obtenidos de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual.

Bajo ese contexto, a continuación se expone el procedimiento contable a aplicar a los rendimientos financieros de recursos obtenidos por el contratista como pago de un proyecto en la modalidad de gerencia integral de proyectos:

1. Causación de los rendimientos generados por el portafolio constituido por el contratista.

Los rendimientos generados por los recursos girados en calidad de pago al contratista, en la modalidad de gerencia integral de proyectos, no genera registro alguno para el contratante, dado que estos son de propiedad del contratista según lo expuesto en el Concepto del Consejo de Estado mencionado en las consideraciones.

2. Reconocimiento de los rendimientos financieros aplicados por el contratista a cofinanciar el proyecto.

Los rendimientos legítimamente causados en favor del contratista y que posteriormente este, en cumplimiento de lo estipulado contractualmente, destine a financiar el proyecto, deben reconocerse por el contratante, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN si el proyecto está orientado a la formación bruta de capital, o en

la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, cuando el proyecto implique la ejecución de actividades misionales o administrativas.

3. Reintegros por inejecución del proyecto.

Respecto a la pregunta de “Si se considerara que los rendimientos financieros producidos por los dineros entregados en desarrollo de contratos interadministrativos de Gerencia de Proyectos son del contratista, ¿serían igualmente propiedad del contratista los rendimientos generados por valores pagados inicialmente y que deban ser devueltos a la entidad contratante por la no culminación, o no ejecución de un proyecto?”, este Despacho se abstiene de pronunciarse por cuanto excede las competencias funcionales de la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, si habiéndose efectuado un pago, y legal o contractualmente procede un reintegro por incumplimiento del contratista, el contratante deberá reconocer un derecho debitando la subcuenta 147090-Otros deudores de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando el activo, gasto o costo que se haya afectado parcialmente con los valores susceptibles de restitución, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO por los recursos no ejecutados e igualmente objeto de devolución, registro que puede incorporar el equivalente a los rendimientos financieros que previamente debieron ser reconocidos según lo establecido en el numeral inmediatamente anterior, si de conformidad con los términos contractuales, legales o judiciales, procede el reintegro.

CONCEPTO No. 20162000016891 DEL 21-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los derechos sobre el Patrimonio Autónomo constituido en desarrollo de convenios interadministrativos pactados entre la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas - AVB (antes Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas - EVB) y el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Ministerio de Justicia y el Ministerio del Trabajo.

Doctora
MARTHA LUCÍA ESPITIA ÁLVAREZ
Contadora Delegada por BDO
Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas - AVB
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500027112, de fecha 8 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

“Comedidamente solicitamos concepto de la Contaduría General de la Nación, sobre el tratamiento contable de los recursos entregados por una entidad pública, en calidad de aporte a un Patrimonio Autónomo, teniendo en cuenta las particularidades de las entidades que intervienen, como son:

Antecedentes:

- La Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas - AVB, antes Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas – EVB, en desarrollo de su objeto social, suscribió convenios interadministrativos con algunas entidades públicas, bajo las siguientes premisas:
 - El Decreto 727 de 2013 reglamentó los mecanismos de vinculación de las entidades públicas a la EVB y de participación en la gestión y ejecución de los proyectos a cargo de la EVB
 - El artículo 2 del Decreto 727 de 2013, establece que las entidades públicas están facultadas para: a) aportar recursos financieros para vincularse como socios de la EVB y b) aportar recursos y bienes para adquirir Derechos de Participación Patrimonial en proyectos que adelante la EVB
 - La EVB tiene dentro de sus funciones la estructuración del Proyecto de Renovación Urbana Ministerios, a través de una Fiducia Mercantil
 - Los artículos 113 y 209 de la CPC y el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, establecen que las entidades públicas deben colaborar en el cumplimiento de los fines comunes, como es el caso del proyecto Ministerios y de la sede administrativa de las entidades públicas.
 - La AVB, antes EVB, suscribió los citados convenios, con el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Ministerio de Justicia y el Ministerio del Trabajo.

- A través de los convenios suscritos, las referidas entidades efectuaron aportes en la vigencia 2013, con recursos del presupuesto nacional, al proyecto Ministerios que adelanta la AVB, bajo las siguientes condiciones:
 - Los recursos aportados, tienen como contraprestación, la gestión de una sede administrativa para cada una de las entidades, dentro del proyecto Ministerios, equivalente en costos al valor del aporte entregado.
 - Los recursos aportados al proyecto Ministerios, debían vincularse a un Patrimonio Autónomo, constituido mediante fiducia mercantil, para administrarlos y ejecutarlos de conformidad con el rubro y las actividades previstas en su apropiación.
 - Establecer en el contrato de fiducia mercantil un derecho fiduciario con beneficio a favor de cada una de las entidades aportantes
 - Los rendimientos financieros obtenidos por la administración fiduciaria de los recursos, serán destinados al mismo fin del aporte inicial.
 - Con los recursos aportados por las entidades mencionadas, se constituyó un Patrimonio Autónomo a través del contrato de fiducia mercantil 57 suscrito con la Fiduciaria la Previsora S.A., FIDUPREVISORA SA, en la misma vigencia 2013.
 - Que en dicho contrato, la AVB antes EVB, actúa como Fideicomitente Gestor y las tres (3) entidades aportantes, como Beneficiarios.
 - Que derivado de la constitución del Patrimonio Autónomo, FIDUPREVISORA S.A., emitió el respectivo certificado de los derechos fiduciarios a favor de cada una de las entidades aportantes, en consonancia con el monto de recursos aportado.

Que los Derechos Fiduciarios, son objeto de actualización anual, en el marco de los plazos establecidos por el Código de Comercio.

En el marco de lo expuesto, la AVB, antes EVB, no registra en su contabilidad ningún derecho fiduciario derivado de los recursos aportados por las entidades públicas al Patrimonio Autónomo constituido para el Proyecto Ministerios. Solamente refleja en Cuentas de Orden los convenios suscritos con las citadas entidades aportantes al proyecto. En este sentido no refleja cuentas recíprocas por este concepto, con ninguna de estas entidades.

Es importante anotar que las entidades públicas aportantes al proyecto Ministerios, cuyos recursos se centralizan en el patrimonio Autónomo constituido a través del contrato de fiducia mercantil 57 suscrito con FIDUPREVISORA SA., registran de diferente forma el aporte realizado al Proyecto Ministerios, razón por la cual se origina la siguiente consulta.

Consulta

Primera

¿Qué dinámica contable deben aplicar las entidades públicas aportantes al “Proyecto Ministerios” que gestiona la AVB (antes EVB), frente a los recursos aportados y que son administrados a través de un Patrimonio Autónomo, constituido a través de Fiducia Mercantil, teniendo en cuenta que los Derechos Fiduciarios han sido constituidos a su favor?

Segunda

Que dinámica contable, debe aplicar la AVB (antes EVB) frente a los recursos aportados por las entidades públicas al “Proyecto Ministerios”, a través de la suscripción de convenios interadministrativos, teniendo en cuenta que la administración de los mismos, fue pactada a través de un Patrimonio Autónomo, constituido a través de Fiducia Mercantil?

Agradecemos su valiosa colaboración, teniendo en cuenta la necesidad de homogenizar el criterio contable entre la AVB (antes EVB) como ente Gestor del “Proyecto Ministerios” y las entidades públicas aportantes al mismo a través de un Patrimonio Autónomo, para efectos del cierre contable de la vigencia 2015”

CONSIDERACIONES

La naturaleza jurídica de la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano, Virgilio Barco Vargas S.A.S. fue modificada por el Artículo 245 de la Ley 1753 de 2015 (Ley del Plan Nacional de Desarrollo), que dispuso:

Artículo 245°. Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas. Modifíquese el artículo 10 del Decreto Ley 4184 de 2011, el cual quedará así: "Artículo 1. Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas - Transfórmese la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas SAS, en la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas con personería jurídica, domiciliada en la ciudad de Bogotá D.C., con autonomía administrativa y financiera, y adscrita al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

A partir de la aprobación de la presente ley, la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas SAS se denominará para todos los efectos como Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas y así se entenderá en todas las normas que se refieran a la empresa.

Objeto Social. El objeto de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas será identificar, promover, gestionar, gerenciar y ejecutar proyectos de renovación y de desarrollo urbano, en Bogotá u otras ciudades del país, así como construir o gestionar, mediante asociaciones público privadas o contratación de obras, inmuebles destinados a entidades oficiales del orden nacional y a otros usos complementarios que pueda tener el mismo proyecto. (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el párrafo 62 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, señala lo siguiente:

62. El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad para la cual se requiere adelantar procesos de medición, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para determinar el tratamiento contable que debe adoptar la entidad que le corresponde atender funciones de gestor o ejecutor de los recursos depositados en un patrimonio autónomo, es necesario considerar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en el párrafo 311 prescribe:

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, incorporó la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO que se describe como: “Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.”

En la descripción de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, se establece:

“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.”

Adicionalmente, la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN presenta la siguiente descripción: “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.”

De otra parte el párrafo 375 de las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, establece:

“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; (...)”

De las operaciones relacionadas con los patrimonios autónomos se ocupa el Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de la Contabilidad Pública, que en el Capítulo XIX trata el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en

los que la entidad contable pública participa como fideicomitente”, que en el numeral 12 señala:

“La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso.” (Subrayado fuera de texto)

En ese sentido, en el numeral 13, el procedimiento contable considera, entre otros conceptos, la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes:

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 15 del mismo procedimiento contempla que:

“Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la Sociedad Fiduciaria. (...)”

Frente al control de los recursos de una entidad contable pública cuando éstos son administrados por otra entidad contable pública, a través de fiducia mercantil en la que esta última entidad participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables señalados en el numeral 29 del Procedimiento contable antes citado, donde se establece:

29. FIDUCIA MERCANTIL CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de fiducia mercantil en la que esta última entidad participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través de fiducia mercantil, acredita la subcuenta 930804-Recursos entregados-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar el saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de fiducia mercantil. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información para actualizar los derechos en fideicomiso. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El tratamiento contable de los hechos económicos producidos en cumplimiento de acuerdos interadministrativos dependerá, entre otros aspectos, de la esencia o realidad económica subyacente del acuerdo, objeto contractual, derechos y obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, alcance de las actividades pactadas, mecanismos de supervisión, existencia de subordinación, titularidad sobre los activos obtenidos, competencia para decidir sobre la utilización de los mismos y, fundamentalmente, si existe o no una relación de agencia (principal-agente) o, si por el contrario, se trata de la cesión plena del control de los recursos en favor de la entidad que los ejecuta.

Ahora bien, en atención a lo dispuesto por el Artículo 245 de la Ley 1730 de 2015, la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas actúa en calidad de agente o gestor de los proyectos ejecutados en cumplimiento de un convenio interadministrativo, salvaguardando los intereses de los principales (Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Ministerio de Justicia y/o Ministerio del Trabajo), quienes poseen la capacidad necesaria para negar o restringir el uso de los recursos entregados, determinar o definir la destinación de los mismos y tienen derechos exigibles sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos de los inmuebles desarrollados o gestionados por la Agencia.

En consecuencia, el tratamiento contable que deben aplicar las entidades participantes en tales convenios interadministrativos y en relación con la ejecución de los recursos entregados al Patrimonio Autónomo constituido a través del Contrato de Fiducia Mercantil 57 suscrito con FIDUPREVISORA SA, es el señalado a continuación:

Esencia económica de la operación: Relación de agencia

Corresponde a la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, como entidad encargada de la administración de los recursos a través de fiducia mercantil, acreditar la subcuenta 930804-Recursos entregados-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitar la subcuenta 991510-Recursos

administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Igualmente, como entidad ejecutora, la Agencia deberá controlar en su contabilidad, durante toda la vida del proyecto, la información referida a la ejecución del mismo, efectuando el control en cuentas de orden de los activos, pasivos ingresos o gastos derivados de la ejecución del mismo, sin afectar su situación financiera ni los resultados.

Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). En el caso de pasivos e ingresos se debitará la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Adicionalmente, revelará en las notas a los estados contables la información necesaria para el razonable entendimiento de este tipo de operaciones.

Atendiendo al rol de entidades que actúan como principales y fideicomitentes beneficiarias, al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, al Ministerio de Justicia o al Ministerio del Trabajo, según el caso, les corresponde reconocer los derechos fiduciarios en el patrimonio Autónomo - Contrato de Fiducia Mercantil 57 suscrito con la FIDUPREVISORA SA, mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil - Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda al origen de los recursos entregados.

En desarrollo de lo anterior, en la medida que se reciban en forma parcial o definitiva las obras o bienes contratados y ejecutados en atención a lo pactado en los convenios interadministrativos, estas entidades debitarán las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los activos recibidos del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditarán la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20162000018281 DEL 07-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los tóners.

Doctor

CARLOS EDUARDO MALDONADO GRANADOS

Subdirector Financiero

Contraloría de Bogotá

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500040792, de fecha 09 de junio de 2016, mediante la cual indica lo siguiente:

“Teniendo en cuenta la siguiente observación realizada a los Estados financieros de la Contraloría de Bogotá, por la Auditoría Fiscal ante la Contraloría de Bogotá:

“...la cuenta 191001006 Repuestos maquinaria y equipo con saldo de \$241.5 millones en el libro auxiliar de contabilidad... se evidenció que los elementos allí relacionados no corresponden con lo que es un repuesto, aunado al hecho que no hay uniformidad en el registro (sic) al observar que el 4 de marzo con comprobante de diario “órdenes de pago 32” se contabilizaron en la cuenta 191001004 \$3.3 MILLONES con el concepto “SUMINISTRO DE BIENES CONFORMADOS POR TONERS E INSUMOS Y ACCESORIOS PARA LAS IMPRESORAS Y COMPUTADORES DE LA CONTRALORIA DE BOGOTA D. C. FACTUTA (sic) 10013 y CRP 428 Y CONTRATO 111 DEL 28-10-2014 Y C. INGRESO 12 DE FEB. 23- 2015. OP Número 690 de 2014” y en septiembre 1 con el comprobante de diario órdenes de pago 139 en la cuenta 191001006 se registraron \$104.7 millones por suministro de tóner e insumos y accesorios para impresoras, así como a la cuenta 191001007, igual registro del C. de ingreso 42 de agosto 13 por \$105.1 millones. Aunado al hecho que la contrapartida que se utiliza cuando se da al servicio los toners es la cuenta 511115 mantenimiento no coherente con lo que es un mantenimiento.”

Por lo anterior solicitamos emitir concepto sobre el registro contable que se debe realizar para este tipo de compras dentro de la entidad”.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con número de radicado 20152000042891, del día 06 de noviembre de 2015, dirigido a la doctora María Cristina Rubio Marín, Profesional Universitario de la Dirección Financiera de la Contraloría Municipal de Ibagué, en el cual se pronuncia sobre el reconocimiento de los bienes consumibles o fungibles, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en los siguientes términos:

“Las erogaciones destinadas a la adquisición de bienes consumibles o fungibles, deben reconocerse según lo establecido actualmente en la norma técnica relativa a los activos, contenida en el párrafo 196 del Régimen de Contabilidad Pública referido en las consideraciones, por tanto su reconocimiento contable obedece a un débito en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, con crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la CUENTA 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES”.

Adicionalmente, el párrafo 196 del Plan General de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“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 (...)”.

Entre tanto, el Catalogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, describe las siguientes cuentas:

“1910 – CARGOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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 (...).

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios.
(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los gastos y costos causados periódicamente (...)”.

“5111 – GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena”.

Así mismo, el numeral 2 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Manual de procedimientos contable, señala:

“Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización (...)”.

CONCLUSIONES

En consideración a lo antes expuesto, se concluye que las erogaciones destinadas a la adquisición de tóners de impresoras como bienes consumibles o fungibles, deben reconocerse en la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, la cual se amortiza durante los períodos en los cuales se consuman, afectando la subcuenta 511114-Materiales y suministros, de la cuenta 5111-GENERALES, al ser parte de los insumos básicos requeridos para el funcionamiento de las impresoras, y no hacen parte de las erogaciones destinadas al conjunto de actividades necesarias para recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización de la propiedad, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20162000030471 DEL 10-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la marca Bienestarina

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la marca Bienestarina

Doctor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE

Coordinador Grupo de Contabilidad

Instituto Colombiano del Bienestar Familiar (ICBF)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500056772, del 18 de agosto de 2016, en la cual consulta lo siguiente:

¿Cómo establecer el reconocimiento y medición de la marca Bienestarina tanto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y como en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN? Se aclara que la marca fue desarrollada internamente y solo se utiliza para cumplir la labor social del Instituto Colombiano del Bienestar Familiar (ICBF).

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que su consulta se efectúa a la luz de dos marcos normativos, a continuación se expondrán las consideraciones para cada marco de forma separada:

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente indica en su Plan General de Contabilidad Pública, al respecto de los intangibles que:

“190... Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

Al respecto del costo histórico, el párrafo 132 del mismo Régimen expresa que:

“**Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico...” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al superávit, se indica que:

“248. El superávit incorporado se origina en... los intangibles formados...” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el numeral 1º del Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, referente al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, señala que: “Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)”

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados” (Subrayado fuera de texto).

Donde los intangibles formados se definen como:

“Son aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades, sean éstas públicas o privadas” (Subrayado fuera de texto).

Al respecto de la contabilización, en este Manual se indica que:

“Cuando una empresa pública determine que un activo intangible formado satisfaga los requerimientos para su reconocimiento, dicho activo podrá ser incorporado en el balance general. En este caso se procederá a debitar la subcuenta respectiva, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y a acreditar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas aplicables para el Régimen de Contabilidad Pública Precedente incluye la cuenta 1970-INTANGIBLES, que se define como:

“Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.” (Subrayado fuera de texto)

A la luz del Marco Normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015, emitida por la CGN, en el numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de activos intangibles, se dispone:

“No se reconocerán como activos intangibles las marcas... ni otras partidas similares que se hayan generado internamente”

CONCLUSIÓN

A la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, un activo intangible formado se reconoce únicamente si se cumplen los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, esto es, que pueda identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, que su medición monetaria sea fiable y que de ello se obtengan ventajas comparativas frente a otras entidades. Para el caso particular de la marca Bienestarina, corresponde al ICBF establecer el cumplimiento de tales condiciones.

Si la entidad encuentra que se configuran los criterios y condiciones para el reconocimiento de un intangible, la medición para su incorporación deberá hacerse por su costo histórico, registrando un débito en la subcuenta 197002-Marcas, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y, a su vez, acreditando la subcuenta 323790-Otros, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES; adicionalmente, el ICBF deberá observar lo dispuesto en el Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles.

En cuanto a la luz del Marco Normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015, emitida por la CGN, por expresa disposición de la norma relativa a los Activos intangibles, no es posible reconocer como activo intangible las marcas generadas internamente.

En caso de que, a diciembre 31 de 2016, la entidad tenga registrados intangibles formados como activos, para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno deberá aplicar lo establecido en el literal d) del numeral 1.1.14 del Instructivo 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000032041 DEL 19-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable de bienes registrados en la cuenta 1960-Bienes de Arte y Cultura y que deben ser declarados como Históricos y Culturales.

Doctora
 ARAMINTA BELTRÁN URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500061272, del 8 de septiembre de 2016, mediante la cual solicita se le aclare el procedimiento que debe aplicar la entidad durante el año 2016 para los bienes de arte y cultura que se encuentran registrados en las subcuentas 196001-Obras de arte, 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta y 196090-Otros bienes de arte y cultura, sobre los cuales debe solicitar la declaratoria como bienes históricos y culturales. Pregunta si debe reclasificar estos bienes al grupo de Propiedades planta y equipo y a qué cuenta.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

Los párrafos 165, 176, 177 y 189, del plan General de Contabilidad contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señalan:

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, (..)

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

9.1.1.8 Otros activos

189. Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los bienes que se encuentran reconocidos en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y que están en proceso de ser declarados como Bienes Históricos y Culturales, deben continuar registrados en esta cuenta hasta tanto se obtenga la declaratoria respectiva, momento en el cual deben ser reclasificados a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES. No es procedente reclasificarlos al Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por cuanto no cumple con los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad para reconocerlos como tales.

CONCEPTO No. 20162000035681 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros Activos Gastos de administración Gastos de Operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes de consumo

Doctora
MARCELA DELGADO GUARNIZO
Directora de Control Interno
Municipio de Tenjo
Tenjo – Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006576-2, del 04 de octubre de 2016, en la cual manifiesta:

“Solicito me aclaren si los bienes de consumo controlado se deben registrar en el inventario con valor cero (\$) o con el valor de adquisición del bien?

A partir de que valor \$, se clasifican los bienes como de consumo controlado, se hace cuando superan el 15 % del valor del SMLV?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública en su numeral 9.1.1.8 en los párrafos 189 y 190 de la norma técnica de otros activos, establece:

“9.1.1.8 Otros activos

189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los párrafos 285 y 286 de la norma técnica relacionada con los gastos, señalan:

“9.1.4.2 Gastos

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, dispone que el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, “(...) incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”. Y el grupo 52-DE OPERACIÓN, “(...) incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta:

“1910-CARGOS DIFERIDOS, como: “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. Así mismo, incluye las transferencias condicionadas y los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

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, el numeral 17 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, señala:

“17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE.

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación”

En relación a si los bienes tales bienes deben registrarse por el valor de adquisición o por valor cero, debe tenerse en cuenta la definición del principio del costo histórico contenido en el párrafo 132 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual dispone:

“132. Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. ...” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Dentro de la regulación expedida por la CGN no se encuentra contemplado el concepto de bienes de consumo controlado, razón por la cual se abordará la respuesta desde la perspectiva de los cargos diferidos y de los activos con valor inferior a medio salario mínimo.

En caso de generarse acopio de bienes fungibles o consumibles, se deben registrar con un débito en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y cuando se trate de erogaciones que no impliquen la incorporación de un activo a título de Propiedades, planta y equipo, ni la acumulación de elementos para consumo posterior, se debe registrar un débito en las subcuentas y cuentas respectivas de los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN o 52-DE OPERACIÓN, según corresponda, para reconocer el gasto por el consumo inmediato de tales elementos.

Ahora bien, tratándose de activos cuyo valor de adquisición es inferior o igual de 0.5 SMLMV, es potestad de la entidad reconocer este tipo de bienes como Propiedades, planta y equipo y depreciarlo en el mismo año en que se adquieren o incorporan, con independencia de su vida útil; o afectando directamente el gasto. No obstante, el tratamiento contable de este tipo de bienes debe corresponder a la aplicación de una política contable definida por la entidad con el fin de garantizar la consistencia de la información contable.

Si la entidad decide depreciar los bienes de propiedad, planta y equipo considerados de menor cuantía durante el mismo año de su adquisición o reconocerlos directamente como un gasto, deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los mismos, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los bienes.

Por otra parte, el registro de los bienes, bien sea a título de activos o de gastos, debe efectuarse por el costo histórico de los mismos.

CONCEPTO No. 20162000037011 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Reserva financiera actuarial
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Bonos de Valor Constante Serie B

Doctora
INÉS VILLALOBOS H.
Contadora
Universidad del Atlántico
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016-550-007271-2, del 1 de noviembre de 2016, en la cual consulta cuál es el registro contable de un bono de valor constante serie B, emitido por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público a favor de la Universidad, en virtud del contrato de concurrencia suscrito con este Ministerio para el pago del pasivo pensional, el cual fue depositado en un encargo fiduciario.

Para atender su consulta es necesario tener en cuenta los siguientes hechos:

CONSIDERACIONES

Nos informa en su comunicación que el título recibido es un Bono de valor constante serie B, emitido por la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para el pago del pasivo pensional, el cual fue depositado en un encargo fiduciario.

Al consultar la Circular Reglamentaría Externa DFV- 09 DEL 23 DE ENERO DE 2001 del Banco de la República, se observa que dichos títulos, entre otras, tienen las siguientes características:

- Su valor será expresado en pesos
- No son negociables
- Su propósito es el de concurrir al pago del pasivo pensional de la universidad
- Tendrán amortizaciones semestrales y sucesivas de acuerdo con lo que se disponga en la respectiva acta de emisión.
- Los rendimientos se liquidarán sobre saldos de capital y se capitalizarán a una tasa efectiva semestral equivalente a la variación porcentual anual del Índice de Precios al Consumidor (VIPIC)
- Tendrán plazos de redención según lo que determinen los respectivos cálculos actuariales, de acuerdo con lo que se disponga en la respectiva acta de emisión
- Se expiden en forma desmaterializada en el D.C.V., por conducto de un depositante directo, a favor de la universidad o institución de educación superior que señale la Dirección del Tesoro Nacional en la orden de expedición

De otra parte, la descripción de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala:

“Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas objeto de la reclasificación, o la del ingreso correspondiente.”

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se concluye que el Bono de valor constante serie B, emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para concurrir al

pago del pasivo pensional de la Universidad, se debe registrar con un débito en la subcuenta 190104- Encargos fiduciarios de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y un crédito en la subcuenta 442801-Para pago de cesantías y/o pensiones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

La entidad hará los registros pertinentes afectando la reserva financiera actuarial y el pasivo pensional de acuerdo con los informes periódicos que rinda la sociedad fiduciaria.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe registrar un débito en la subcuenta 542301--Para pago de cesantías y/o pensiones de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 263090-Otros títulos emitidos de la cuenta 2630-TÍTULOS EMITIDOS.

CONCEPTO No. 20162000038341 DEL 06-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Publica Precedente
	TEMAS	Reserva financiera actuarial
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos entregados por la Financiera de Desarrollo Nacional a la CVC para el pago del pasivo pensional.

Doctor

WILLIAN GARCÍA RIASCOS

Coordinador Grupo de Contabilidad

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-007139-2 del 26 de octubre de 2016, mediante la cual consulta el procedimiento contable que debe aplicar la CVC en el siguiente caso:

La Corporación tuvo un proceso de escisión patrimonial el 31 de diciembre de 1994, mediante el cual se creó la Empresa de Energía del Pacífico S.A.-EPSA E.S.P. De acuerdo con lo establecido en el Decreto N° 1275 de 1994, la Nación vendería las acciones que tenía en la

empresa nueva y de esta transacción se descontaría en primer lugar el pasivo pensional a cargo de la CVC.

Dicho pasivo pensional está administrado por el Ministerio de Hacienda a través del Fondo de Pensiones Públicas del orden nacional-FOPEP en donde se encargan de pagar las mesadas pensionales. En el proceso de privatización de la EPSA se estableció que habría una porción de las acciones que se venderían a largo plazo en un lapso de 20 años, cuyos recursos serían recaudados por la Financiera Energética Nacional-FEN, hoy Financiera de Desarrollo Nacional. Estos recursos por valor de \$1.069 millones fueron trasladados al fondo creado para atender el pasivo pensional en el mes de junio de 2016 y reportado a la CVC recientemente para su control y contabilización.

De acuerdo con lo anterior, comedidamente solicito orientación para el registro contable del valor mencionado en el párrafo anterior como contrapartida de la subcuenta 190102-Recursos Entregados en Administración.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley N° 99 de 1993, sobre creación y transformación de las corporaciones autónomas regionales en su artículo 113 señaló: “Reestructuración de la CVC. Facúltese al Presidente de la República por el término de seis meses contados a partir de la vigencia de la presente ley para reestructurar la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca - CVC y transferir y aportar a un nuevo ente, cuya creación se autoriza, las funciones de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica, así como los activos y pasivos relacionados con dicha actividad.

En desarrollo de estas facultades, el Gobierno Nacional procederá a organizar el nuevo ente encargado del ejercicio de las funciones relacionadas con la generación, transmisión y distribución de energía, el cual podrá constituirse como empresa industrial o comercial del Estado, o como sociedad de economía mixta con la participación de las entidades públicas, privadas o mixtas del orden nacional, regional, departamental o municipal”.

En ejercicio de dichas facultades, el Gobierno Nacional expidió el Decreto-Ley N°1275 de 1994 por el cual reestructura la Corporación Autónoma del Valle del Cauca, crea la Empresa de Energía del Pacífico S.A. EPSA y dicta otras disposiciones. Este decreto señaló:

“Artículo 5º. En desarrollo del mandato de la Ley N° 99 de 1993, la CVC deberá a más tardar, el primero de enero de 1995, transferir al nuevo ente cuya creación se prevé en este decreto las funciones de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica. (...)

Artículo 19º Transferencia de activos y pasivos. Con base en el valor del componente eléctrico de la CVC, aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, CVC aportará por cuenta de la Nación dichos activos y pasivos a EPSA, la cual emitirá las acciones correspondientes a nombre de la Nación, entregándolas en fiducia a la FINANCIERA ENERGÉTICA NACIONAL con el encargo irrevocable de que se proceda a enajenar dichas acciones en la siguiente forma: (...)

Artículo 20º Destinación de los recursos. El producto de la venta de la totalidad de las acciones mencionadas en el artículo anterior, se destinará en primer término para el pago de los pasivos pensionales e indemnizaciones de la CVC (...)

Por su parte, el Decreto N° 1151 de 1997 “Por el cual se reglamenta el Decreto-Ley N° 1275 de 1994 y Ley 100 de 1993” en el artículo 2º. señala: “Los recursos provenientes de la venta de las acciones de la Empresa de Energía del Pacífico S.A., EPSA, de propiedad de la Nación, cuyo producto debe en primer lugar destinarse al pago de los pasivos pensionales de que trata la Ley 100 de 1993, de conformidad con los artículos 20 y 26 del Decreto-ley N° 1275 de 1994, se distribuirán de la siguiente manera:

1. Los recursos destinados al pago de pensiones se entregarán al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, el cual se encargará de realizar el pago de las pensiones correspondientes de conformidad con la Ley N° 100 de 1993 y el Decreto N° 1132 de 1994.

2. Los recursos destinados al pago de bonos pensionales y cuotas partes de bonos pensionales, se entregarán al Fondo de Reservas para Bonos Pensionales creado por el artículo 26 del Decreto-ley N° 1299 de 1994.

Una vez entregados dichos recursos a los fondos mencionados, se reembolsarán los recursos correspondientes, si a ello hubiere lugar, a la entidad que haya cancelado pasivos pensionales que de acuerdo con el Decreto-ley 1275 de 1994 debían ser cancelados con el producto de la venta de las acciones emitidas por EPSA.”

De otra parte, el Decreto N° 1891 de 22 de septiembre de 2015, “Por el cual se establece el procedimiento para la redistribución de los recursos y sus rendimientos dispuestos para el pago de pasivos pensionales de la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC”, dispone

“Artículo 1. Objeto. El presente decreto tiene por objeto establecer el procedimiento para la redistribución de los recursos, y los rendimientos, con que cuenta el Fondo de Pensiones

Públicas del Nivel Nacional FOPEP y el Fondo de Reservas para Bonos Pensionales para el pago de los pasivos pensionales de la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca - CVC. (...)

Artículo 3°, Redistribución de los recursos y rendimientos. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público redistribuirá los recursos transferidos por el Decreto 1151 de 1997, y los rendimientos alcanzados, entre el Fondo de Reservas para Bonos Pensionales y el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional FOPEP, tomando como base los montos estimados para cada uno de los componentes de pasivo en la actualización del cálculo actuarial que se apruebe con corte al 31 de diciembre de 2014. De los rendimientos, se destinará y entregará a la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca CVC el valor actuarial necesario para pagar las cuotas partes pensionales a su cargo, de conformidad con lo establecido en el artículo 6° del presente decreto, y el valor de las demás cuotas partes pensionales ya causadas que no se encuentren prescritas en los términos de la Ley N° 1066 de 2006.

Con los rendimientos también se pagará el valor de las condenas judiciales en firme, en lo que corresponda al respectivo componente del pasivo pensional, que no hubiere pagado la CVC a la fecha de expedición del presente decreto, incluidas las relativas a cuotas partes pensionales.”

En relación con la normatividad contable pública, la Resolución 633 de 2014, Al reglamentar el procedimiento para el reconocimiento de la Reserva financiera actuarial, en el numeral 4° señala, “La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que la entidad responsable del pasivo pensional ha destinado a la atención de las obligaciones pensionales, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia.

Los activos destinados para el pago de las obligaciones pensionales a cargo de la entidad se revelarán en las subcuentas de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. (...)”

Con el objeto de incorporar a la contabilidad de la CVC los recursos entregados por la Financiera de Desarrollo Nacional, que no habían sido reconocidos anteriormente por la Corporación, la entidad deberá reconocerlos en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, descrita en el Catálogo General de Cuentas como, “Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable. 2-El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriores y dilucidado con la entidad que ésta como responsable del pasivo pensional presenta en su contabilidad el pasivo por el cálculo actuarial de pensiones, así como la reserva financiera actuarial correspondiente a los recursos que por disposición legal se encuentran en el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional- FOPEP, entidad encargada de realizar el pago de las nóminas de los pensionados de la CVC, los recursos derivados de la liquidación de las acciones entregadas en fiducia a la Financiera Energética Nacional hoy Fondo de Desarrollo Nacional, deberán reconocerse contablemente en la contabilidad, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

CONCEPTO No. 20162000039011 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración Gastos de operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cargos diferidos y gastos de administración y de operación por parte de la Zona Franca Andina SAS.

Doctora
ALBA LUZ BETANCURTH ARANGO
Profesional Universitario
Grupo Proyectos Especiales
Contraloría General del Municipio de Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007281-2, del 1 de noviembre de 2016, en la cual solicita concepto frente al registro

de las erogaciones realizadas por la Zona Franca Andina SAS respecto a los cargos diferidos por cuanto no ha registrado gastos de administración y de operación.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

Algunos extractos del documento titulado: SOLICITUD DE AJUSTE AL PLAN MAESTRO DE DESARROLLO GENERAL-ZONA FRANCA PERMANENTE ANDINA, señalan:

“2. OBJETIVO DE LA ZONA FRANCA El Departamento de Caldas y el Municipio de Manizales consideraron de vital importancia consolidar a la ciudad como “Eje internacional del conocimiento con oportunidades para todos”, visión que lograba insertar a sus habitantes en un mundo globalizado, donde las ventajas competitivas de la región fueran potencialmente aprovechadas. Con la creación de la Zona Franca Andina se buscó: (...)

3. CONSIDERACIONES DE HECHO

3.1. Antecedentes y bases del Plan Maestro de Desarrollo General.

3.1.6. El desarrollo urbanístico del proyecto se planeó ejecutar en tres etapas... (...)

3.1.10. Las inversiones totales a realizar fueron establecidas en \$28.637 millones que incluían desarrollo de urbanismo y compra de equipos, según la Tabla No. 2. (...)

3.2. Hechos financieros que incidieron en el desarrollo de la inversión. 3.2.1. La inversión inicial pactada por parte de los socios fue de \$12.907 millones, la cual cubría el costo del lote \$3.220 mill, los diseños previos \$390 mill, puesta en marcha \$16 mill y urbanismo de la primera etapa \$9.281 mill, de manera que se requería financiar \$891 millones aproximadamente, los cuales se obtendrían a través de las actividades de ventas de la primera etapa. Así mismo, los costos de urbanismo de las etapas dos y tres se financiarían con los ingresos por venta de cada una de las etapas.

3.2.2. Ejecución. En el siguiente cuadro presentamos como se ha ejecutado la inversión, lo cual nos permite precisar hacia donde se han dirigido los recursos: ... (...)

... podemos concluir lo siguiente:

1. El proyecto inicial no contempló las áreas de cesión, las cuales por norma deben entregarse al Municipio y corresponde al 20% del área sujeta a licencia de urbanismo. Esto obligó a

destinar recursos por valor \$ 762 mill. 8 para la compra de un lote, el cual está ubicado en el sector Maltería Parque Industrial Juanchito (Anexo No. 6: Extracto certificado por Secretaría General del acta de Junta Directiva No. 08 del 26 de julio del 2010), y adicionalmente tuvieron que realizarse adecuaciones al mismo para su posterior entrega. Estos gastos ascendieron a \$ 285 mill, es decir un total de \$ 1.047 mill de diferencia. (...)

7. El PMDG no consideró los gastos de administración e interventoría de obra los cuales obligaron a realizar desembolsos por valor de \$ 1.673 mill, que los inversionistas no previeron dentro del flujo de caja. Estos gastos se ejecutaron mediante la firma de un Convenio Interadministrativo con la empresa Gestión Energética S.A. GENSA

8. El PMDG consideró gastos operativos por \$ 9.364 mill en un horizonte de 12 años, el 94.5% (\$ 8.849 mill), se han ejecutado en los primeros cinco (5) años desglosados así:

Los gastos de nómina corresponden al 30% del total de gastos (salarios, prestaciones sociales, seguridad social y aportes parafiscales).

Impuestos el 17% del total de gastos. Por estar en etapa pre operativa la sociedad Zona Franca Andina S.A.S. aún conserva la totalidad del inventario representado en el lote declarado zona franca permanente más el área de cesión, base para calcular el impuesto al patrimonio y/o a la riqueza. Otros impuestos aplicados son el impuesto al deporte y el IVA.

Intereses bancarios que representan el 15 % del total de gastos.

Honorarios, representan el 10% de los gastos totales, los cuales se destinaron a asesorías externas tanto jurídicas, comerciales como técnicas, necesarias para el adecuado funcionamiento de la entidad.

Seguros: En el sector público se hace obligatorio mantener un programa de seguros que cubra todas las contingencias y responsabilidades que se puedan generar con el desarrollo del objeto social, y de no hacerse, se incurre en sanciones disciplinarias y fiscales, por lo tanto la sociedad ha destinado a diciembre 31 de 2015, la suma de \$ 588 mill para ello incluyendo la póliza de disposiciones legales que se presenta ante la DIAN.

La Tabla N°. 6. Presenta los Gastos operativos ejecutados detallados” (Subrayados fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública-PCGP del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con los otros activos, establece:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

.1.1.1. Otros activos

189. **Noción.** Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, su capacidad para generar beneficios o servicios futuros (...)

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, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

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. El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron. (...)

- **Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social ambiental (...)**

- Gastos

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,... (...)

284. Los gastos...; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP de la Resolución N° 354 de 2007, describe:

“1910-CARGOS DIFERIDOS

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. ...

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, ...

SE DEBITA CON:

1. El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en cumplimiento de las normas técnicas relativas a otros activos y a los gastos, se concluye:

No es procedente para La Zona Franca Andina SAS, reconocer todos sus costos y gastos como cargos diferidos. Sólo cuando se tenga razonable seguridad de que los costos y gastos incurridos en desarrollo del proyecto de inversión, en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha del proyecto hasta el momento en que empieza a generar beneficios, proveerán beneficios económicos futuros cuantificables, podrán registrarse en la subcuenta 191008-Estudios y proyectos, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS. De no configurarse estas condiciones, las erogaciones deberán registrarse directamente como gasto, afectando las subcuentas 511106 ó 521106-Estudios y proyectos, según corresponda.

Por otra parte, deberá reconocer como gastos de administración, aún en la etapa preoperativa, los que puedan ser asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico. Como gastos de operación, se deben registrar los que se originen en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social.

CONCEPTO No. 20162000039081 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Cuenta para el reconocimiento de los pagos por el desarrollo de intangibles.

Doctor

ALFREDO LÓPEZ RODRÍGUEZ

Contador

Agencia Nacional de Minería

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007546-2, del 16 de noviembre de 2016, en la cual consulta la cuenta para el reconocimiento de los pagos realizados en el desarrollo de software que al final se reconocerá como intangible.

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

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el cronograma para la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido en el artículo 4° de la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 693 de 2016, se definen dos etapas en la implementación de dicho Marco. En primer lugar, el periodo de preparación obligatoria, el cual “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción

relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN”. (Subrayado fuera del texto).

En segundo lugar, el citado artículo establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos”. (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la entidad deberá aplicar, durante el año 2016, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establecido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones.

Por lo anterior, teniendo en cuenta lo establecido en el Catálogo General de Cuentas establecido por la Resolución 356 de 2007, la dinámica de la cuenta 1970-INTANGIBLES señala que dicha cuenta “Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.”(Subrayado fuera del texto)

De igual forma, los procedimientos contables adoptados por la Resolución citada anteriormente, incluyen el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles en el cual se establece que “Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo serán tratados como costos del activo intangible, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. En este caso la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con lo establecido en el Catálogo General de Cuentas vigente, la dinámica de la cuenta 1970-INTANGIBLES incluye el valor de los costos de desarrollo de los intangibles. Es así como, para el reconocimiento de los intangibles en desarrollo, la entidad debitará la subcuenta 197008-Software de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y acreditará la subcuenta

respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para crear, producir y preparar dicho activo intangible, o salida de recursos que la entidad efectúe.

CONCEPTO No. 20162000039751 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Comisión por la administración de patrimonios autónomos

Doctor

ALEJANDRO QUINTERO ROMERO

Director Ejecutivo

Fondo Nacional de Vivienda-Fonvivienda

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007642-2 del 21 de noviembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre el registro contable y el concepto del ingreso, de los recursos consignados en el Tesoro Nacional, por un saldo a favor de “Fonvivienda” en su condición de fideicomitente, originado en el hecho de que el valor de los gastos de administración causados y descontados mensualmente por la administración de los recursos en las carteras colectivas haya sido superior al valor de la comisión mensual pactada en las condiciones del contrato de fiducia mercantil de administración y pago celebrado entre Fiduciaria Bogotá y el Fondo Nacional de Vivienda – Fonvivienda, descritas en su comunicación, así:

En desarrollo del contrato de fiducia, los recursos fideicomitados se pueden invertir en carteras colectivas y el valor de los gastos de administración que se causen y se descuenten por el manejo de dichas carteras, se tendrán como abono o pago de las comisiones fiduciarias pactadas y liquidadas mensualmente.

De igual forma se afirma, en el comunicado, que en el contrato se estable que “si el valor de los gastos de administración causados y descontados mensualmente por la administración de recursos de las carteras colectivas fuese superior al valor de la comisión fiduciaria mensual pactada en el presente contrato, el mayor valor se tendrá como abono a comisiones futuras.

Si, por el contrario, el valor de los gastos de administración causados y descontados mensualmente por la administración de recursos en las carteras colectivas fuese inferior al valor de la comisión fiduciaria mensual pactada, la diferencia será descontada de los recursos administrados, si no hubiese recursos, tal diferencia será asumida por EL FIDEICOMITENTE". Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Principio de Contabilidad Pública de "Devengo o Causación" definido en el Plan General de Contabilidad Pública, señala que: "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."

Por su parte, el Principio de Contabilidad Pública de "No Compensación", establece que "En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental."

El Capítulo XIX-Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de Procedimientos Contables, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, indica:

"12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que debe mantenerse separado contablemente, de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. En la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, se generan para la entidad contable pública, unos derechos en fideicomiso. (...)

13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

La constitución del patrimonio autónomo debe efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debita la subcuenta 192603-Fiducia

Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. (...)

14. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO. (...)

15. ACTUALIZACIÓN DE LOS DERECHOS EN FIDEICOMISO

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse por lo menos una vez al mes, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572- Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, estipula que la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, representa “(...) el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.”

De igual forma, el citado Catálogo incluye dentro de la estructura de los ingresos la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS, y la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

CONCLUSIONES

En atención a los Principios de Contabilidad Pública, en especial, el de “Devengo o Causación” y de “No compensación” y en aplicación del procedimiento contable, citados en las consideraciones, los hechos económicos derivados del contrato de fiducia mercantil de administración y pago celebrado entre Fiduciaria Bogotá y el Fondo Nacional de Vivienda –

Fonvivienda, no deben compensarse con independencia de las condiciones contractuales del mismo.

En consecuencia, los gastos por comisión fiduciaria se registra como una obligación a cargo de “Fonvivienda”, con un débito en la subcuenta 580290-Otras comisiones de la cuenta 5802-COMISIONES y un crédito en la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES.

El pago de la comisión se registra debitando la subcuenta 242551-Comisiones de la cuenta 2425-ACREEDORES y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926- DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por lo menos una vez al mes “Fonvivienda” debe actualizar los derechos en fideicomiso, para lo cual los mayores valores obtenidos respecto de tales derechos, deben registrarse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida reconocido en el período contable. Por su parte, los menores valores obtenidos, con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse debitando la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad reconocido en el período contable, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Con respecto al saldo a favor de “Fonvivienda” en su condición de fideicomitente, que debe ser consignado en el Tesoro Nacional, se registra atendiendo el procedimiento de recaudo establecido en el Sistema de Información Financiera SIIF-Nación, con un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Lo anterior, si se advierte que con la actualización de los derechos la entidad reconoció el ingreso por utilidad en derechos en fideicomiso.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000361 del 13-01-2016
20162000004861 del 03-03-2016
20162000013291 del 13-05-2016
20162000016171 del 15-06-2016
20162000015871 del 14-06-2016
20162000017411 del 27-06-2016

20162000021651 del 16-08-2016
 20162000022371 del 23-08-2016
 20162000028931 del 27-09-2016
 20162000038621 del 09-12-2016
 20162000038921 del 13-12-2016
 20162000039341 del 15-12-2016
 20162000039351 del 15-12-2016

1.10 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20162000012531 del 03-05-2016

1.11 OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

CONCEPTO No. 20162000010491 DE 08-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Obligaciones financieras Cuentas por pagar Otros pasivos
	SUBTEMA	Clasificación de recursos recibidos por el Ministerio para la liquidación de PROSOCIAL

Doctor
 MANUEL JOSÉ CANENCIO MAYA
 Subdirector Financiero
 Ministerio de Salud

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N°. 2015-550-000157-2 mediante el cual se indica que:

“Dentro del Proceso auditor adelantado por la Contraloría General de la República a la gestión del Ministerio de Salud y Protección Social correspondiente a la vigencia 2014, se incluyó como un hallazgo el siguiente:

“H26. Obligaciones de financiamiento internas a corto plazo. - La cuenta 230612 por \$20,419 millones, representa los préstamos del MHCP para atender las indemnizaciones de los trabajadores de Prosocial y gastos de admon de su proceso de liquidación, valor que se ha mantenidos desde el 2011, lo que lleva a inferir, que se trata de un compromiso de largo plazo. (...)”

En su momento informamos a la Contraloría que esta situación obedecía al hecho de que el Ministerio de la Protección Social, del que se escindió el hoy Ministerio de Salud y Protección Social, fue el liquidador de PROSOCIAL y que como tal debió dar cumplimiento a las condiciones establecidas para dicha liquidación, entre otras, las contenidas en el Decreto 1 de 2001 del que transcribimos en especial las siguientes, relativas a la financiación realizada por el Ministerio del Trabajo de los gastos de liquidación:

“DECRETO 1 DE 2001

(enero 3)

MINISTERIO DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL

Por el cual se suprime la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, y se ordena su liquidación.

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA

ARTÍCULO 8o. El Ministerio de Trabajo y Seguridad Social ejecutará directamente las partidas que la Nación apropie con el fin de pagar las acreencias laborales originadas en la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, PROSOCIAL.

Durante el proceso de liquidación las obligaciones que se causen serán financiadas con los recursos de la empresa en liquidación; de ser insuficientes estos recursos para atender sus obligaciones, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público transferirá los recursos a la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, PROSOCIAL, en liquidación.

Los montos de las transferencias que haga el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago de las obligaciones que la Nación asuma durante el año 2000 y el proceso de liquidación serán incluidos por el Liquidador dentro de los pasivos de la entidad. Este monto del pasivo será restituido, según la etapa donde pueda hacerse el pago a la Dirección General del Tesoro Nacional, respetando la prelación legal de créditos.”

Como puede observarse en el texto transcrito, el alcance de lo dispuesto es cubrir las necesidades de la liquidación e incluir los montos transferidos por el Ministerio de Hacienda con este propósito, dentro del pasivo de la entidad en liquidación y lograr su restitución (...) según la etapa donde pueda hacerse el pago a la Dirección General del Tesoro Nacional, respetando la prelación legal de créditos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

En estas condiciones, tratándose de la clasificación contable realizada al momento de la liquidación, incluida en los estados financieros del Ministerio de la Protección Social y heredados, al momento de su escisión, por el hoy Ministerio de Salud y Protección Social, tal partida quedó dentro de las que corresponde a pasivos “(...) con plazo para su pago inferior o igual a un año (...).

Debe tenerse en cuenta que las atenciones de los pasivos así clasificados debían contar para su pago, con la realización de los activos de la liquidación. De esta forma, no se ha podido determinar la fecha de dichos pagos puesto que la venta de bienes fue posterior y el recaudo por dichas operaciones fue consignado en La Dirección del Tesoro Nacional, que según lo determinado por el Decreto 1 de 2001 debía trasladar el valor del pasivo pensional a FOPEP para determinar que remanente queda disponible para cubrir el resto de acreencia, entre las que se cuenta la que se encuentra registrada contablemente a favor del Ministerio de Hacienda “(...) respetando la prelación legal de créditos. (...)”.

De esta manera el Ministerio no puedo reclasificar el pasivo a largo plazo, puesto que no es ese el plazo que se ha pactado para su pago y en la medida que se llenen las condiciones establecidas por el liquidador para atender las obligaciones a favor de los acreedores, la totalidad o parte de la partida en comento, podría ser exigible en forma inmediata. Esta es nuestra apreciación y la que hemos explicado a la Contraloría como respuesta al presunto hallazgo.”

Por lo anterior se consulta, el concepto que esta posición de técnica contable le merece a la Contaduría General de la Nación y si lo anterior aclara la inquietud respecto de si se trata o no de un pasivo a corto plazo.

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

CONSIDERACIONES

Para entender el propósito y por consiguiente la correcta contabilización de los recursos recibido por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (hoy Ministerio de salud) de parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es necesario examinar integralmente el Decreto 1 de 2001, el cual establece lo siguiente:

“(…)

ARTÍCULO 4o. REGLAS PARA LA DISPOSICIÓN DE ACTIVOS. El proceso de disposición de activos como consecuencia de la liquidación se registrará por lo señalado en el Decreto 254 de 2000.

ARTÍCULO 5o. TRASPASO DE BIENES AL FOPEP. Una vez concluida la liquidación de la entidad, los activos que aún conserve la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, en liquidación, serán traspasados al Fo pep, para el pago de pensiones, de la siguiente manera:

1. Cuando se trate de activos monetarios, estos se entregarán junto con sus frutos al Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
2. Cuando se trate de activos no monetarios, estos se trasladarán al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, para ser enajenados y su producto y los frutos que ellos generen se traspasen al Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional Fo pep, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El Ministerio de Trabajo y Seguridad Social podrá celebrar los contratos que considere necesarios para llevar a cabo esta labor.

Para efectos del pago de las pensiones y de las cotizaciones correspondientes la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, en liquidación, deberá entregar activos al Fondo de Pensiones Públicas del nivel nacional -Fo pep- por un monto equivalente a la suma del valor del cálculo actuarial y del valor estimado de las cotizaciones que realizaría al ISS, de conformidad con el artículo 14 del Decreto 254 de 2000; dicho cálculo deberá ser sometido a la aprobación de la Dirección General del Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con el artículo 10 del mencionado decreto.

El liquidador de la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, deberá enviar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público una copia del inventario señalando los recursos y los activos que considere deben entregarse al Fo pep para el pago de las obligaciones pensionales de que trata este artículo para su aprobación por parte de la Dirección General del Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Después de garantizar el pago del pasivo pensional a cargo de la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, se preferirá en igualdad de condiciones, frente a otros proponentes, para la adquisición de los activos a los trabajadores y ex trabajadores del Estado, directamente o a través de empresas asociativas, los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores.

(…)

ARTÍCULO 8o. El Ministerio de Trabajo y Seguridad Social ejecutará directamente las partidas que la Nación apropie con el fin de pagar las acreencias laborales originadas en la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial.

Durante el proceso de liquidación las obligaciones que se causen serán financiadas con los recursos de la empresa en liquidación; de ser insuficientes estos recursos para atender sus obligaciones, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público transferirá los recursos a la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, en liquidación.

Los montos de las transferencias que haga el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el pago de las obligaciones que la Nación asuma durante el año 2000 y el proceso de liquidación serán incluidos por el Liquidador dentro de los pasivos de la entidad. Este monto del pasivo será restituido, según la etapa donde pueda hacerse el pago, a la Dirección General del Tesoro Nacional, respetando la prelación legal de créditos.

ARTÍCULO 9o. RECONOCIMIENTO DE PENSIONES. La Caja Nacional de Previsión Social, Cajanal, reconocerá las pensiones de aquellos servidores de Prosocial que adquirieron el derecho antes de la entrada en vigencia del presente decreto, con base en los archivos que se entreguen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 254 de 2000, con estricta sujeción a la ley y a la convención colectiva de trabajo para los trabajadores oficiales.

(...)

La Caja Nacional de Previsión Social también reconocerá las pensiones de aquellas personas que hayan cumplido el tiempo de servicio requerido, una vez cumplan la edad exigida, cuando quiera que dichas pensiones hubieran debido ser reconocidas por la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, si esta no se hubiere suprimido y ordenado su liquidación.

ARTÍCULO 10. El pago de estas pensiones a cargo de la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, en liquidación se hará a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional Fopep, una vez se haya aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el cálculo actuarial correspondiente y se haya acreditado a este último que se ha dado cumplimiento a los requisitos previstos en inciso tercero del artículo anterior.

Respecto de las pensiones que haya reconocido la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, se deberán continuar realizando las cotizaciones que correspondan al Instituto de Seguros Sociales, ISS, de acuerdo con el régimen de pensiones compartidas. Dichas cotizaciones las continuará pagando la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, en liquidación hasta que se realice el traslado al Fopep.

En ese momento en que se cumplan los requisitos exigidos por el Instituto de Seguros Sociales, ISS, para otorgar la pensión de vejez, el ISS cubrirá dicha pensión, y en el evento de que la pensión que deba pagar el ISS sea inferior a la que pagaba Fopep, corresponde a este último asumir la diferencia.

En todo caso, en lo no previsto en el presente decreto y en el Decreto 254 de 2000, para el traslado al Fopep deberá observarse lo previsto en el Decreto 1132 de 1994 y demás normas que lo modifiquen o adicionen.

PARÁGRAFO. Las cuotas partes pensionales a cargo de la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, serán reconocidas por Cajanal y pagadas por el Fopep y las cuotas partes pensionales a favor de la Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, serán cobradas por Cajanal. (...)” (subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 254 de 2000 prescribe lo siguiente:

“ (...)”

ARTÍCULO 9º-Derechos adquiridos por los pensionados de las entidades cuya liquidación se ordene. Son derechos adquiridos por los pensionados, aquellos que hacen parte de su patrimonio por haber satisfecho los requisitos legales exigidos, aunque no se hubiese proferido el acto que declare su exigibilidad.

ARTÍCULO 10.-Cálculo actuarial. Cuando una entidad del orden nacional, que tenga a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones, entre en proceso de disolución y liquidación, deberá entregar el respectivo cálculo actuarial, el cual deberá estar elaborado teniendo en cuenta las instrucciones técnicas que para el efecto imparta el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y requerirá para su validez, la aprobación del mismo.

ARTÍCULO 11.-Reconocimiento de las pensiones. El reconocimiento de las pensiones que se encuentren a cargo del órgano cuya liquidación se determine, estará a cargo de la entidad que señale el decreto que ordene su liquidación, la cual podrá desempeñar la mencionada función directa o indirectamente mediante convenio, según se disponga en el mismo decreto.

Para tal efecto, el órgano en liquidación deberá entregar a la entidad que se determine, los documentos, archivos magnéticos con los equipos correspondientes y demás información laboral que sirvió de fundamento al cálculo actuarial y que será el soporte para la creación de la base de datos necesaria para la elaboración de la nómina de pensionados.

En todo caso, será responsabilidad de la entidad a la cual el decreto que ordene la liquidación asigne la función de reconocimiento, la elaboración de nóminas de pensionados y la ubicación oportuna de los recursos para su pago por el fondo de pensiones públicas del nivel nacional, Fopep, de conformidad con los cronogramas previamente aprobados por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

ARTÍCULO 12.-Traslado del pago de pensiones. A partir del momento que señale el Gobierno Nacional, se trasladará al fondo de pensiones públicas del nivel nacional, Fopep, el pago de las pensiones que estén a cargo del órgano que se ordene disolver o liquidar.

PARAGRAFO-Mientras se surten los trámites pertinentes para que el Fopep asuma este traslado, la entidad que tiene a su cargo el pago, deberá seguir cumpliendo con dicha obligación.

ARTÍCULO 13.-Obligaciones que asume el fondo de pensiones públicas del nivel nacional. El fondo de pensiones públicas del nivel nacional asumirá los siguientes pagos:

- a) El de las pensiones causadas y reconocidas;
- b) El de las pensiones cuyos requisitos están satisfechos y se reconozcan con posterioridad a la fecha de disolución;
- c) El de las pensiones de las personas que han cumplido tiempo de servicio pero no han llegado a la edad señalada para adquirir el derecho a la pensión, cuando previo cumplimiento del requisito de la edad la pensión les sea reconocida, siempre y cuando no se encuentren afiliados a ninguna administradora de pensiones.

PARAGRAFO- Sólo se pagarán las obligaciones que figuren dentro del respectivo cálculo actuarial. Para que proceda el pago de otras obligaciones pensionales será necesario que los beneficiarios de las mismas acrediten su derecho a satisfacción del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda por los errores u omisiones cometidos en el cálculo actuarial.

ARTÍCULO 14.-Financiación de las pensiones. Los activos de los órganos cuya liquidación se ordene, que estén destinados al pago de sus pasivos pensionales, conservarán tal destino, no formarán parte de la masa de la liquidación y deberán ser entregados al Fopep a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, o al fondo de reservas de bonos pensionales, en la forma y oportunidad que lo determine el Gobierno Nacional.

Si dichos activos no fueren suficientes para financiar tales pasivos y en razón de la preferencia del primer grado que le corresponde a los pasivos laborales, en la liquidación se destinarán

preferentemente otros activos de la entidad a tal fin, hasta completar el monto de aquellos pasivos.

Los activos que se entreguen para atender el pago de pasivos pensionales deberán ser, preferentemente, activos monetarios en la medida que lo permitan las condiciones de liquidación.

Cuando exista una entidad a la cual le corresponda financiar total o parcialmente los pasivos pensionales que estaban a cargo de la entidad en liquidación, dicha entidad deberá entregar los recursos correspondientes al Fopep o al fondo de reservas de bonos pensionales, según corresponda, en la forma y oportunidad que señale el Gobierno Nacional en el decreto que ordene la liquidación.

PARAGRAFO-Los recursos destinados al pago de las pensiones que asuma el Fopep, en desarrollo de lo previsto en el decreto que ordene la liquidación, serán manejados en una cuenta independiente de los demás recursos de dicho fondo. El saldo remanente, una vez pagadas las obligaciones pensionales correspondientes o asegurado su pago, se destinará a cancelar otras obligaciones del Fopep.

ARTÍCULO 15.-Emisión y pago de bonos pensionales. Los bonos pensionales que le corresponda emitir y pagar al órgano cuya liquidación se haya ordenado serán emitidos y pagados por la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme a las normas que regulan la materia.

ARTÍCULO 16.-Cuotas partes pensionales. En el decreto en el que se ordene la liquidación de un órgano que tenga pasivos pensionales, se indicará si es del caso, la entidad a la cual le corresponda adelantar el cobro y el pago de las cuotas partes pensionales. En la medida en que la emisión de bonos pensionales le haya sido trasladada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, éste deberá realizar el cobro y pago de cuotas partes de bonos pensionales correspondientes al órgano que se haya ordenado suprimir y liquidar.

ARTÍCULO 17.-Lo dispuesto en este título se aplicará incluso a las entidades estatales que tengan un régimen de liquidación previsto en normas especiales.

(...)

ARTÍCULO 20.-Masa de la liquidación. Integran la masa de la liquidación todos los bienes, las utilidades, rendimientos financieros y cualquier tipo de derecho patrimonial que ingrese o deba ingresar al patrimonio de la entidad a liquidar.

ARTÍCULO 21.-Bienes excluidos de la masa de la liquidación. No formarán parte de la masa de la liquidación:

a) Los recursos de seguridad social, los cuales deberán ser entregados a la entidad que determine el Gobierno Nacional, y

b) Los demás que establece el estatuto orgánico del sistema financiero

(...)

ARTÍCULO 32.-Pago de obligaciones. Corresponderá al liquidador cancelar las obligaciones pendientes a cargo de la masa de la liquidación, previa disponibilidad presupuestal, con el fin de realizar su liquidación progresiva; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. Toda obligación a cargo de la entidad en liquidación deberá estar relacionada en un inventario de pasivos y debidamente comprobada.

2. En el pago de las obligaciones se observará la prelación de créditos establecida en las normas legales. Para el pago de las obligaciones laborales el liquidador deberá elaborar un plan de pagos, de acuerdo con las indemnizaciones a que hubiere lugar; éste programa deberá ser aprobado por la junta liquidadora, cuando sea del caso.

3. Las obligaciones a término que superen el plazo límite fijado para la liquidación podrán cancelarse en forma anticipada, sin lugar al pago de intereses distintos de los que se hubieren estipulado expresamente.

4. El pago de las obligaciones condicionales o litigiosas se efectuará solamente cuando éstas se hicieren exigibles.

5. Para el pago del pasivo se tendrá en cuenta la caducidad y la prescripción de las obligaciones, contenidas en las normas legales vigentes.

PARAGRAFO-Las obligaciones de la entidad en liquidación, incluyendo los pasivos laborales, se cancelarán con el producto de las enajenaciones, con observancia de las normas legales y presupuestales del caso, teniendo en cuenta la prelación de créditos. Los pasivos laborales incluirán el valor correspondiente al cálculo actuarial del pasivo pensional, el cual se entregará a la entidad que deba asumir el pago de las pensiones y de bonos pensionales, si hubiere lugar a ello, con la preferencia reconocida por las normas vigentes sobre obligaciones laborales.

En caso de que los recursos de la liquidación de un establecimiento público o de una empresa industrial y comercial del Estado del orden nacional no societaria sean insuficientes, las

obligaciones laborales estarán a cargo de la Nación o de la entidad pública del orden nacional que se designe en el decreto que ordene la supresión y liquidación de la entidad. Para tal efecto se deberá tomar en cuenta la entidad que debía financiar la constitución de las reservas pensionales.

Así mismo, de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo 6º del artículo 1º de la Ley 573 de 2000, la Nación podrá asumir o garantizar obligaciones de las entidades públicas del orden nacional, incluidas las derivadas de las cesiones de activos, pasivos y contratos que haya realizado la entidad en liquidación, actuaciones que no causarán el impuesto de timbre siempre y cuando se realicen entre entidades públicas.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, cuando se trate de entidades descentralizadas indirectas, sólo procederá la asunción respecto de aquellas cuya liquidación se encuentre en firme a la fecha de entrada en vigencia de éste decreto, y siempre y cuando en su capital participe una entidad descentralizada directa en un porcentaje superior al noventa por ciento (90%). Para tal efecto, cuando de acuerdo con disposiciones legales la entidad descentralizada directa deba responder por los pasivos de la entidad de la cual es socia o accionista, se requerirá que ésta no se encuentre en capacidad financiera de hacerlo a juicio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Cuando se trate de empresas industriales y comerciales del Estado o de sociedades de economía mixta directas, sólo podrá procederse a la asunción una vez se hayan agotado los activos o se haya establecido que no es posible la realización de los mismos.

En todo caso, la Nación únicamente será responsable por las obligaciones de las entidades societarias en los eventos expresamente previstos en el presente decreto.

(...)

ARTÍCULO 35.-Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Cuando quiera que al finalizar la liquidación y pagadas las obligaciones a cargo de la entidad en liquidación, existan activos remanentes los mismos serán entregados al Fopep o al fondo de reservas de bonos pensionales según corresponda, en la forma y oportunidad que señale el Gobierno Nacional en el decreto que ordene la liquidación.

Los bienes que no hayan podido ser enajenados, así como los derechos y obligaciones de la entidad liquidada se traspasarán al ministerio, departamento administrativo o entidad descentralizada que determine la ley o el acto administrativo expedido por el Gobierno Nacional. Lo anterior, sin perjuicio de que cuando se enajenen dichos bienes su producto se entregue al Fopep o al fondo de reserva de bonos pensionales, según lo determine el gobierno.

El traspaso de bienes se efectuará mediante acta suscrita por el liquidador y el ministro, director de departamento administrativo o representante legal respectivo, en la que se especifiquen los bienes correspondientes en la forma establecida en la ley. Copia auténtica del acta deberá ser publicada en el Diario Oficial e inscrita en el caso de inmuebles, en la oficina de registro de instrumentos públicos del lugar de ubicación de cada uno de ellos.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley 489 de 1998 los actos y contratos que deben extenderse u otorgarse con motivo de la liquidación de entidades, se considerarán sin cuantía y no generarán impuestos contribuciones de carácter nacional o tarifas por concepto del impuesto de registro y anotación.” (Subrayado fuera de texto).

Desde la perspectiva contable es necesario aclarar que para la fecha de la liquidación de PROSOCIAL, no se había emitido el procedimiento para entidades en liquidación y se encontraba vigente el Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, adoptado mediante la Resolución 400 de 2000, el cual contenía en el capítulo III del marco conceptual las siguientes definiciones:

“1.2.7.1.2. - **Obligaciones financieras**

Corresponde a las obligaciones contraídas por los entes públicos con instituciones financieras, que dada su modalidad y términos de financiación, solo requieren ajustarse a las condiciones normales exigidas por los prestatarios y por tanto no requieren de las formalidades propias de las operaciones de crédito público.

(...)

1.2.7.1.2.-**Cuentas por pagar**

Corresponde obligaciones adquiridas del ente público adquiridas con personas naturales o jurídicas, diferentes a las entidades financieras, en desarrollo de sus operaciones.” (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de lo anterior, el Catalogo General de Cuentas-CGC, vigente en la época contempla las siguientes cuentas:

“2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos de acuerdo con normas que así lo establezcan.”

En la actualidad el concepto antes mencionado fue sustituido por la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, que tiene la siguiente descripción:

“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que el Ministerio de la Protección Social, del que se escindió el hoy Ministerio de Salud y Protección Social, fue nombrado como liquidador de PROSOCIAL para lo cual debió dar cumplimiento a lo establecido en los Decretos 1 de 2001 y 254 de 2000.

Analizados dichos decretos se puede afirmar que dichas normas buscaban, entre otros aspectos, garantizar que se cubrieran las necesidades financieras de la liquidación, para lo cual, una vez ordenada la supresión de PROSOCIAL, se facultó al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, como liquidador, para enajenar los activos de PROSOCIAL y la ejecución de las partidas que la Nación apropie con el fin de financiar los gastos propios de la liquidación y pagar los faltantes para cubrir las acreencias laborales originadas en la entidad liquidada.

Desde la perspectiva del Ministerio, es claro que los recursos recibidos con este propósito, ya sea producto de la realización de los activos de PROSOCIAL o en forma directa del ministerio de Hacienda para financiar el faltante para cubrir las obligaciones, no son de su propiedad y por consiguiente en el momento de su recepción se debió reconocer un débito en la subcuenta que correspondiera, de la cuenta 1109-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS Y COOPERATIVAS, o 1110-BANCOS Y COORRRPORACIONES, (que eran las cuentas vigentes en dicha fecha) y reconocer un pasivo, que dada su característica, no corresponde a una obligación financiera, toda vez que no fue un compromiso contraído con una institución financiera y susceptible de ser reintegrado con el pago de unos intereses.

Teniendo en cuenta que dichos recursos se deben destinar a pagar las obligaciones laborales originadas en PROSOCIAL, es decir, de una entidad diferente al Ministerio, que dichas obligaciones no fueron asumidas por el Ministerio, sino que su administración fue trasladada a la Caja Nacional de Previsión Social-CAJANAL, y que se determinó que para la cancelación de dichas obligaciones, se destinarían los activos monetarios que serían traspasados al FOPEP, y los activos no monetarios, que se trasladarían al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, para su enajenación y que los recursos así generados también serían traspasados al FOPEP, a través

del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el papel desempeñado por el ministerio de Trabajo y Seguridad Social, tiene las características para reconocer un pasivo a título de un Depósito recibido de terceros, según la denominación de la cuenta vigente en ese momento.

Por lo anterior, el Ministerio debe reclasificar el valor de \$20,419 millones, registrado en la cuenta 230612-Préstamos del gobierno general, de la cuenta 2306 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE CORTO PLAZO a la subcuenta 245301 En administración de la cuenta 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otra, es imperioso que se defina el tiempo en el cual deben entregarse los recursos al beneficiario, a efectos de poder determinar si el pasivo respectivo se clasifica como corriente o no corriente.

1.12 OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20162000000651 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Operaciones con instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

Doctora:

CRISTINA ROJAS PINILLA

Profesional Especializado - Dirección Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 4 de diciembre de 2015, radicado en la Contaduría General de la Nación, con N° 2015-550-005934-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

Cordialmente solicito su concepto acerca del tratamiento contable de la cuenta 2311 ‘instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público’. Lo anterior, por cuanto se nos ha venido presentando en lo corrido del año que cuando necesitamos registrar la información trimestral en el CHIP no es posible registrar la cuenta 2311 con naturaleza débito como originalmente muestra la contabilidad de la entidad.

Al aplicar la doctrina contable que muestra la cuenta 2311, en cuanto a la actualización de la TR mensualmente, los derechos resultan ser superiores a las obligaciones, porque el valor del dólar es superior al valor de la negociación de la cobertura de la Deuda para la entidad, por lo tanto, el saldo de la cuenta 2311 resulta con naturaleza débito. Al no poder enviar la información vía chip en estas condiciones, debemos realizar un ajuste contable con la diferencia entre los derechos y las obligaciones para balancear la cuenta 2311 para dejarla en cero, no obstante, esta situación no refleja la realidad económica que es la cobertura del crédito existente, ni el valor del crédito valorado al valor negociado en el swap.

(…)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“(…)”

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

(…)”

9.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

(...)

216. Los instrumentos derivados con fines de cobertura representan el valor de las operaciones financieras que se pactan con el objeto de gestionar el riesgo de los pasivos y pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada

217. Tratándose de préstamos y operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las operaciones de financiamiento deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal. En cuanto a los contratos de leasing, estos se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados. Para el caso de las obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías, éstas se reconocen por el valor pactado. Los instrumentos derivados deben reconocerse por el valor del derecho y la obligación en la fecha de inicio del contrato, serán objeto de actualización empleando metodologías de reconocido valor técnico y se revelan identificando la clase de pasivo cubierto.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Régimen de Contabilidad Pública, describe y señala la dinámica de la cuenta 2311 - INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de crédito público, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada.

(...)

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor del derecho, en la fecha de inicio del contrato.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización el derecho es mayor a la obligación, la diferencia se registra como ingreso, previa reversión del gasto por la pérdida, si existiere.
- El valor de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.
- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- La disminución de la obligación por el pago de intereses pactados.
- La disminución de la obligación por las amortizaciones del nocional.
- La reversión total de la obligación contra el derecho, en la fecha de terminación del contrato, cuando el derecho es mayor.
- El pago de la obligación.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la obligación, en la fecha de inicio del contrato.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización la obligación es mayor al derecho, la diferencia se registra como gasto, previa reversión del ingreso por la utilidad, si existiere.
- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- La reversión de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- La disminución del derecho por el cobro de intereses pactados.
- La disminución del derecho por las amortizaciones del nocional.
- La reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato, cuando la obligación es mayor.
- El recaudo del derecho

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, previstas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

(...)

4.4. Contabilidad de coberturas

(...)

4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado y cobertura de flujos de efectivo.

La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable.

(...)

4.4.3. Medición inicial

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

(...)

4.4.4. Medición posterior

4.4.4.1 Instrumentos derivados con fines de cobertura

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

Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor de mercado incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según

corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015, señala la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): “Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor del derecho supere el valor de la obligación.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho en la fecha de inicio del contrato.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.
- El valor de la prima pagada en la compra de opciones.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.
- El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.
- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del notional.
- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor de la reversión total de la obligación contra el derecho en la fecha de terminación del contrato.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la obligación en la fecha de inicio del contrato.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.
- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del notional.
- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor del derecho recaudado.” (Subrayado fuera de texto)

2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): “Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor de la obligación supere el valor del derecho. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.

- El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso
- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del nominal.
- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor de la obligación pagada.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.
- El valor de la prima recibida en la venta de opciones.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.
- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del nominal.
- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor de la reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que los instrumentos derivados adquirido por la CAR, para cubrir operaciones de crédito público, se reconocen por

el valor del derecho y de la obligación en la fecha de inicio del contrato, debitando la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y acreditando la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

En dichos instrumentos tanto el derecho como la obligación se deben actualizar en forma independiente, con base en metodologías de reconocido valor técnico. Las variaciones se reconocen debitando o acreditando según corresponda, las subcuentas 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

Si como resultado de la actualización, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación la diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere. Si la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, la diferencia se registra como gasto en la subcuenta 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Bajo el contexto de la regulación que conforma el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CAR deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el saldo débito en la cuenta 2311- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, cuando el derecho sea mayor que la obligación, hasta el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1 de Enero de 2017, cuando el valor del derecho supere el valor de la obligación, deberá registrar el instrumento en la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), si por el contrario el valor de la obligación supera el valor del derecho, el registro deberá efectuarse en la cuenta 2602- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE).

1.13 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20162000000411 DEL 13-01-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1 TEMA	Cuentas por pagar

	Ingresos por transferencias Otros ingresos Construcciones en curso
SUBTEMA	Ajustes de reintegro de recursos de convenios interadministrativos que inicialmente se reconocieron como ingresos por transferencias y tratamiento contable del retiro de recursos en la cuenta construcciones en curso.

Doctora
OLGA LUCIA GALLO CARDONA
Contadora
Municipio del Peñol Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 2015550005490-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Asunto 1: Tratamiento contable de reintegro de recursos de convenios interadministrativos, los cuales fueron registrados como ingresos por transferencias y no como recursos en administración.”

En el Municipio de El Peñol Antioquia se aprobó en el año 2.009 la construcción de un teleférico, los recursos para el desarrollo del proyecto serían los siguientes.

- Recursos de cofinanciación, nacional y departamental.
- Recursos propios.
- Recursos del crédito.

El Departamento de Antioquia aportó en el 2011, la suma de tres mil millones (3.000.000.000) que en su momento se registraron en contabilidad como transferencias para inversión. En la cuanta (Sic) 442802.

A pesar de las gestiones realizadas por El Municipio, El (Sic) proyecto perdió viabilidad en el transcurso de los años 2012 y 2013, periodos en los cuales se dieron diversos cambios en las condiciones de mercado nacional y mundial, (mercado de capitales, cambio de funcionarios en los entes cofinanciadores que retiraron el apoyo al proyecto, aumento en los costos de mano de obra y materiales necesarios para la ejecución) los cuales multiplicaron notablemente los costos al momento de ejecutarse el proyecto y el dinero que había sido presupuestado no sería suficiente.

Ante la situación anterior, y al no ser posible desarrollar el objeto del convenio por parte del Municipio, el Departamento de Antioquia solicitó el reintegro de los recursos. (3.000.000.000). los (Sic) cuales tiene el Municipio en un depósito bancario.

Por lo anterior expuesto, solicito orientación para el registro contable de los recursos reintegrados sin afectar los resultados del ejercicio del periodo actual ya que, los recursos reintegrados representan para el municipio una obligación y no un gasto. Y en su momento afectó el patrimonio cuando se trasladó los resultados del ejercicio a la cuanta (Sic) capital fiscal.

Asunto 2: Tratamiento contable del retiro de recursos de la cuanta (Sic) construcciones en curso.

Otra situación que se dio fue la inversión de recursos por parte del Municipio de El Peñol, para los estudios de la construcción del Teleférico, los cuales se registraron de acuerdo a la norma en construcciones en curso.

Con la certeza que el proyecto no realizará, se deben retirar los recursos invertidos. ¿Cuál es el registro contable para el retiro de recursos de la cuenta 1615, y cuál es la contrapartida?"

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

RESPECTO A LA PREGUNTA 1 SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE REINTEGRO DE RECURSOS DE CONVENIOS INTERADMINISTRATIVOS, LOS CUALES FUERON REGISTRADOS COMO INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y NO COMO RECURSOS EN ADMINISTRACIÓN:

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en el párrafo 120 en relación con el principio de prudencia, señala:

“120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los otros pasivos, señala:

“9.1.2.7 Otros pasivos

236. **Noción.** Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.

237. Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías.

238. Los pasivos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contraprestación de bienes y servicios y cuando se reviertan las diferencias temporales que los originaron. Los saldos del crédito por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos del activo que los originaron.

239. Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de garantías.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en lo que se refiere a los ingresos, señaladas en el numeral 9.1.4.1, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, establecen:

“9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. 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.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

(...)

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para su reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.”

(...)

281. Los otros ingresos comprenden los otros flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, no considerado expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen también la partida de los ingresos por partidas de carácter extraordinario. “(Subrayado fuera de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS

“Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como la inversión privada en los contratos de concesión de infraestructura de transporte de acuerdo con los informes presentados por el concesionario, las transferencias condicionadas y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso y el impuesto diferido que debe amortizarse en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA y 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

El valor de la amortización de las transferencias condicionadas recibidas.

El valor de las transferencias condicionadas no ejecutadas.

SE ACREDITA CON:

(...)

El valor de las transferencias condicionadas recibidas.

(...)

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.

RESPECTO A LA PREGUNTA 2 SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL RETIRO DE RECURSOS DE LA CUANTA (SIC) CONSTRUCCIONES EN CURSO:

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en los párrafos 132, 141, 165 y 166 del Plan General de Contabilidad Pública señalan:

“132. **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado

con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico.

(...)

1- Normas técnicas relativas a los activos

141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. **Noción.** Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

Así mismo, en relación la norma técnica relativa a los gastos, en los siguientes numerales, expresa:

“9.1.4.2 Gastos

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. 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. El reconocimiento de las operaciones interinstitucionales debe efectuarse por el valor entregado tratándose de fondos y, en el caso de las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genere.

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (...)

291. Los otros gastos comprenden los otros flujos de salidas de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias.

Por su parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

(...)

5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.”

CONCLUSIONES

Respecto a la pregunta 1: “sobre el tratamiento contable de reintegro de recursos de convenios interadministrativos, los cuales fueron registrados como ingresos por transferencias y no como recursos en administración.”

En principio es necesario precisar que el registro contable del reintegro de recursos de convenios interadministrativos, debió efectuarse mediante el reconocimiento de una obligación, dado que de acuerdo con la información suministrada y las consideraciones, este no cumple con las condiciones para ser considerado como un ingreso toda vez que existe condición de devolver los recursos si son utilizados en el objeto para el cual fue girado. En consecuencia debe proceder a realizar los siguientes ajustes contables:

Para reconocer el reintegro de los recursos de convenios interadministrativos que fueron contabilizados como ingresos por transferencias, corresponde registrar un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto a la pregunta 2: “sobre el tratamiento contable del retiro de recursos de la cuenta construcciones en curso.”

No es claro si el costo de los estudios para la construcción de un teleférico se debió clasificar como una Propiedad, planta o equipo o como un bien de uso público, no obstante, dicho estudio si hace parte del costo necesario para ponerlo en condición de uso y por consiguiente debió reconocerse como un activo. Dada la nueva circunstancia que hace inviable desarrollar el proyecto, desaparece la condición para reconocer dicho activo, razón por la cual debe retirarse de la contabilidad, para el efecto se debe registrar un débito en la subcuenta 580802 Pérdida en retiro de activos de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Este procedimiento contable no obsta para que se adelanten las investigaciones de cualquier tipo que puedan derivarse por las circunstancias que medien en el caso objeto de la consulta.

CONCEPTO No. 20162000008571 DEL 16-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Otros pasivos Costo de operación de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de premios no reclamados o reclamados por un menor valor.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Otros pasivos Gastos de actividades y/o servicios especializados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de premios no reclamados o reclamados por un menor valor.

Doctor
JAIR BALAGUERA VARGAS
Profesional Especializado
Área Administrativa y Financiera
Lotería del Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 201655000931-2 en la cual manifiesta:

“CONTABILIZACION POR PARTE DE LA LOTERIA DEL HUILA DE LOS PREMIOS COBRADOS POR LA RED DE DISTRIBUIDORES A LA ENTIDAD POR MENOR VALOR, CUANDO EN LA REALIDAD

ESTE (Sic) ES SUPERIOR Y SE DETECTA EN LA LECTURA DE LOS MISMOS. ES DECIR COBRAN EN NUESTROS BALANCES UN PREMIO POR \$100,00 PERO EN LA REALIDAD ESTE ES POR LA SUMA DE \$2.000,00, LA DIFERENCIA DE LOS \$1 .99,00 (Sic) COMO (Sic) LA DEBEMOS CONTABILIZAR.

SUCEDE QUE LA VENTA DE NUESTRO PRODUCTO LOTERIA DEL HUILA, SE COMERCIALIZA A NIVEL NACIONAL Y EL COBRO DE LOS PREMIOS SE REALIZA MEDIANTE LA RED DE DISTRIBUIDORES POR INTERMEDIO DE LOS VENDEDORES DE LOTERIAS EN EL PAIS Y ESTO SUCEDE EN CONTADAS OCASIONES.

COMO ES PAGADO POR UN VALOR MUY INFERIOR AL REAL, NO SE TIENE LA INFORMACION DEL GANADOR DEL PREMIO.

EN LA LECTURA DE LOS PREMIOS MEDIANTE EL CODIGO DE BARRAS, ESTE ESTA DIRECCIONADO PARA LEER EL PREMIO DE MAYOR VALOR JUNTO CON LA CONTABILIZACION DEL 17% CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO A GANADORES. (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 1393 del 12 de julio de 2010, por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones, decreta:

“RECURSOS DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

ARTÍCULO 12. COBRO DE PREMIOS Y DESTINACIÓN DE PREMIOS NO RECLAMADOS. En todos los juegos de suerte y azar, el ganador debe presentar el documento de juego al operador para su cobro, en un término máximo de un (1) año contado a partir de la fecha de realización del sorteo; vencido ese término opera la prescripción extintiva del derecho. El término de prescripción se interrumpe con la sola presentación del documento ganador al operador.

Presentado oportunamente el documento de juego para su pago, si este no es pagado por el responsable dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la presentación del documento de juego ganador, el apostador podrá reclamar judicialmente el pago del mismo mediante el proceso verbal de mayor y menor cuantía, indicado en el Capítulo I del Título XXIII del Código de Procedimiento Civil. La reclamación de premios por toda clase de juegos tendrá una caducidad judicial de un (1) año, contado a partir de la fecha de presentación del documento de juego para su pago, término que se interrumpe con la interposición de la correspondiente demanda.

Ocurrida la prescripción extintiva del derecho a la caducidad judicial sin que se haga efectivo el cobro de los premios, el setenta y cinco por ciento (75%) de los recursos que constituyen esos premios se destinará a la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud en los respectivos Departamentos y Distritos, recursos que harán parte del Plan Financiero de que trata el artículo 32 (Sic) de la presente ley. El 25% restante corresponderá al juego respectivo y será usado en el control del juego ilegal.

La Lotería de la Cruz Roja Colombiana transferirá a la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana los recursos de los premios en poder del público no cobrados.

(...)

Artículo 34. Planes de transformación de recursos del sistema general de participaciones para salud y de rentas cedidas. Los Departamentos y Distritos, de manera conjunta con el Gobierno Nacional definirán planes de transformación de los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud y de las rentas cedidas, a más tardar el 31 de diciembre de 2010. Estos planes deberán enmarcarse en un plan financiero integral del Régimen Subsidiado que incluya todas las fuentes que financian y cofinancian la operación del Régimen Subsidiado, de acuerdo con las normas legales vigentes, y las demás que definan las entidades territoriales, con el propósito de alcanzar la cobertura universal y la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes subsidiado y contributivo, unificación que deberá lograrse a más tardar el 31 de diciembre de 2015.

(...)” (Subrayados fuera de texto)”

De otra parte, de acuerdo a lo acordado telefónicamente, daremos respuesta a su consulta, en el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente y del marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

DE CONFORMIDAD CON EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“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.

(...)

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...) Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

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.

(...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

9.1.2.7 Otros pasivos

236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.

238. Los pasivos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contraprestación de bienes y servicios y cuando se reviertan las diferencias temporales que los originaron. (Subrayado fuera de texto)”

(...)

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“2465-PREMIOS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas en la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, por concepto de premios no reclamados por el público.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 6420-Juegos de Suerte y Azar.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los premios pagados al poseedor del billete, boleto o fracción premiado.
- El valor de los premios que cumplidos los términos fijados en los procedimientos establecidos por las autoridades competentes no hayan sido reclamados y se constituyan en ingresos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los premios a pagar a los tenedores de los billetes, boletos o fracciones ganadoras.

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, (...)

6420 JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

Representa los valores causados por la entidad contable pública, por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2465-Premios por Pagar y 2425-Acreedores.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General anexo a la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe:

“2465-PREMIOS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas en la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, por concepto de premios no reclamados por el público.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 6420-Juegos de Suerte y Azar.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los premios pagados al poseedor del billete, boleto o fracción premiado.
- El valor de los premios que cumplidos los términos fijados en los procedimientos establecidos por las autoridades competentes no hayan sido reclamados y se constituyan en ingresos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los premios a pagar a los tenedores de los billetes, boletos o fracciones ganadoras.

2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades, que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas por pagar que tienen definiciones precisas.

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

5618 JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

Representa los valores causados por la empresa por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar” (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, en el marco de la Ley 1393 de 2010, en su artículo 12, en cuanto a la destinación de premios no reclamados o reclamados por un menor valor al derecho cierto de los mismos, la Lotería del Huila, en el contexto del régimen de contabilidad pública precedente, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de Registro y de Prudencia y de la norma técnica relativa a los pasivos, debe reconocer:

Un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el valor de los premios en poder del público que aún no han sido objeto de cobro total o parcialmente, hasta tanto operen las condiciones de extinción del derecho, según lo establecido en la regulación respectiva.

Un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES por el 75% que debe girarse al Fondo Departamental de Salud con destino a la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud en los respectivos Departamentos y Distritos, y un crédito en la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, por el 25% restante destinado al control ilegal del juego, todo ello con un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, siempre y cuando exista la extinción del derecho.

Ahora bien, frente al marco normativo de la Resolución 414 de 2014, aplicable a partir del 1 de Enero de 2016, la Lotería del Huila 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, debe reconocer:

Un débito en la subcuenta 561802-Pago de premios, de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el valor de los premios en poder del público que aún no han sido objeto de cobro total o parcialmente, hasta tanto operen las condiciones de extinción del derecho, según lo establecido en la regulación respectiva.

Un crédito en la subcuenta subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-ACREEDORES, por el 75% que debe girarse al Fondo Departamental de Salud con destino a la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud en los respectivos Departamentos y Distritos y un crédito en la subcuenta 299090-Otros Pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por el 25% restante, destinado al control ilegal del juego, todo ello con un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, siempre y cuando exista la extinción del derecho.

En ambos marcos normativos, se impone la necesidad que se adopten las acciones administrativas y operativas conducentes para solventar la irregularidad en el reconocimiento del pago de los premios. En las Notas a los Estados contables deberán revelarse los hechos irregulares y su respectiva cuantificación.

CONCEPTO No. 20162000009051 DEL 18-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Procedimiento contable para depurar del balance, anticipo de convenio por ventas de servicios de salud, sin acta de liquidación.

Doctora:

MONICA LONDOÑO PINO

Hospital Sagrado Corazón de Jesús

Quimbaya - Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500000712, mediante la cual consulta:

“(…) Cual sería (Sic) el procedimiento contable que aplicaría para depurar del balance; un anticipo de un contrato sin liquidar de la vigencia de 2008, que en el balance esta como un anticipo por ventas de servicio de salud.

En la actualidad en la entidad pública con la cual se suscribió el contrato no hay soportes del contrato, ni de las actas de pagos y mucho menos de las actas de liquidación.”

Adicional a la comunicación recibida, es de anotar que mediante llamada telefónica, usted aclaro que el pago del convenio no se hizo de acuerdo a lo estipulado, dos pagos, sino uno, al inicio del convenio.

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

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo No. 034 del 31 de octubre de 2008, suscrito entre el municipio de Quimbaya y la ESE Hospital Sagrado Corazón de Jesús de Quimbaya Quindío, establece:

“CLAUSULA PRIMERA OBJETO: LA ESE -HOSPITAL SAGRADO CORAZÓN DE JESUS DE QUIMBAYA SE OBLIGA CON EL MUNICIPIO DE QUIMBAYA A REALIZAR EL(sic) fortalecimiento de las acciones en salud publica(sic) específicamente lo relacionado con salud sexual y reproductiva.(Sic)en la realización de cirugía pomey y vasectomía); Programa de nutrición, (Complemento nutricional para mujeres en estado gestacional).

CLÁUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

a) De la ESE Hospital Sagrado Corazón de Jesús:

- 1) realizar la canalización de la población vinculada sobre los programas de planificación familiar.
- 2) realizar los exámenes y consultas medicas(sic) requeridas dentro del pre operatorio de acuerdo a la demanda del servicio tanto en hombres y mujeres
- 3) realizar los procedimientos quirúrgicos de planificación familiar definitiva a los hombres y mujeres
- 4). Suministrar el complemento nutricional a las mujeres en estado gestacional bajas de peso y a los menores de cinco años en riesgo de desnutrición, vinculados del Municipio de Quimbaya de acuerdo a la demanda del servicio y hasta agotar el valor del presente contrato
- 4)(sic) Presentar el soporte o un certificado de pago de parafiscales a sus funcionarios
- 5) Presentar póliza de responsabilidad civil extracontractual

6) Presentación de informe mensuales hasta agotar el recurso objeto del convenio

b) Del Municipio:

- 1) cancelar a la ESE Hospital Sagrado Corazón de Jesús de Quimbaya la suma estipulada en el presente contrato,
- 2) Designar al interventor para que realice vigilancia y control al presente convenio,
- 3) Liquidar el presente contrato dentro del termino(sic) estipulado para ello.

CLAUSULA TERCERA. VALOR: El valor del presente convenio asciende a la suma de SESENTA Y NUEVE MILLONES DE PESOS MCTE (\$69.000.000) con cargo a los certificados de disponibilidad presupuest0 N° 01346 y 1382

CLAUSULA CUARTA. FORMA DE PAGO: El municipio de Quimbaya cancelara(sic) a la ESE Hospital Sagrado Corazón de Jesús el valor total del presente contrato, en dos únicos pagos de \$34.500.000.00 cada una, el primero a la suscripción del contrato y el segundo en los primeros cinco días del mes de diciembre de 2008.

CLAUSULA QUINTA. PLAZO DE EJECUCION: El término del presente contrato tendrá un plazo de ejecución de dos (2) meses contados a partir de la suscripción del acta de inicio entre el Interventor del contrato y el Gerente de la ESE, lo cual deberá ocurrir dentro de los cinco (5) días siguientes al cumplimiento de los requisitos necesarios e indicados para a ejecución del convenio o hasta ejecutar la totalidad de los recursos objeto de este contrato.

CLAUSULA SEXTA. LIQUIDACION: Las partes pactan de común acuerdo, liquidar el contrato dentro de los dos (2) meses siguientes al vencimiento del plazo de ejecución, el acta de liquidación que será suscrita por las partes, será preparada por el funcionario designado para ejercer la vigilancia y control.

CLAUSULA SEPTIMA. VIGILANCIA Y CONTROL: La vigilancia y control sobre la ejecución de este contrato, la ejercerá la Subsecretaria de Salud del Municipio, o quien haga sus veces quien cumplirá las siguientes obligaciones:

- 1) Realizar informe del contrato.
- 2) Estar atento a la adecuada la ejecución del contrato,
- 3) Verificar el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el presente contrato,
- 4) Informar al Alcalde Municipal el incumplimiento de las obligaciones pactadas en el presente contrato
- 4)(sic) Informar al Alcalde Municipal o el incumplimiento de las obligaciones contractuales,
- 5) Prepara para La suscripción por las partas, el acta de liquidación, del contrato.” (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, la Contaduría General de la Nación se pronunció sobre la liquidación de los contratos, tomando el ámbito jurídico y contable, mediante el concepto No. CGN

N°2013200004041, dirigido a la Doctora Nancy Vergara Collazos, Subdirectora Financiera de la Corporación Autónoma Regional del Cauca, el cual, en las conclusiones Jurídicas señaló:

“Por lo anteriormente expuesto y recapitulando el caso que dio inició a la presente consulta debe procederse a la liquidación del convenio de común acuerdo (bilateralmente) en primer lugar atendiendo a la naturaleza de esta figura jurídica por cuanto propende por el efectivo cumplimiento de los fines del estado y por el bienestar general de la población en correspondencia con el art 209 de nuestra carta magna, en segundo lugar con fundamento en los principios generales del derecho que son la base y se constituyen en los pilares en los que se apoya nuestro ordenamiento jurídico, así mismo luego de efectuar una interpretación sistemática y lógica entendida esta como el estudio del contexto, contenido y el fin último del Estatuto de Contratación Pública, el que propende por la salvaguarda de los recursos y bienes públicos, además con observancia de la doctrina ésta como método auxiliar de interpretación de la ley y no existiendo prohibición expresa en la ley para no realizar la liquidación del convenio interadministrativo se colige que en aras del saneamiento contable se hace procedente efectuar el trámite correspondiente.

Por último, los Servidores Públicos, contratistas, interventores, coordinadores etc., y particulares en ejercicio de funciones públicas deberán responder por su omisión en el trámite de liquidación del convenio, con las acciones penales y disciplinarias correspondientes”.
(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, en los numerales 3.1, 3.2, 3.3, 3.7, establece:

“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.

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

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

(...)

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.

(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con 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.

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones.

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.

3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos 104, 223, 225 y 226 prescribe:

“104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

(...)

225. Las obligaciones representadas en cuentas por pagar, deben actualizarse periódicamente de acuerdo con la modalidad de ajuste pactado y observando las disposiciones vigentes. (...)

226. Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. (...)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, y de conformidad con la característica cualitativa de la información contable pública de la Razonabilidad, la Resolución 357 de 2008 y la doctrina emitida por la Contaduría General de la Nación, la ESE Hospital Sagrado Corazón de Jesús, debe tener en cuenta que dentro del régimen de contratación estatal, de conformidad con lo

dispuesto en los artículos 60 y 61 de la Ley 80 de 1993 y 11 de la Ley 1150 de 2007, existe la posibilidad de liquidación de los contratos de forma bilateral o de común acuerdo que constituye un mecanismo alternativo de carácter transaccional, con base en los acuerdos se procederá a hacer los registros contables a que haya lugar.

Para tal efecto, las partes deberán acordar los ajustes, revisiones, legalizaciones de ejecución de recursos con sus respectivos soportes, con la intención de establecer de modo definitivo entre las partes contractuales, cuál de ellas es deudora, cuál acreedora y la forma de proceder, en caso de existir sobrantes o ejecución de recursos no procedentes.

En la correspondiente acta de liquidación, hacer constar los acuerdos, conciliaciones y transacciones que se logren, pues el propósito es realizar un ajuste final de cuentas y de finiquitar el convenio mediante el reconocimiento de saldos a favor de alguna de las partes.

CONCEPTO No. 20162000011961 DEL 26-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas Por Pagar Deudores Otros Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de servicios prestados por terceros pero que no han efectuado el pago de los aportes por seguridad social que les compete. Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de servicios prestados por terceros pero que no han efectuado el pago de los aportes por seguridad social que les compete. Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos.

Doctora
DEGNIS YILENA PÉREZ JIMÉNEZ
Subgerente Administrativa y financiera
E.S.E. UNIDAD BÁSICA DE ATENCIÓN NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN
Puerto Carreño-Vichada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500021632, en la cual presenta la siguiente consulta:

“Teniendo en Cuenta que las entidades del estado enmarcadas en la Resolución 414 de 2015 para aplicación de las NIIF, estaremos en el proceso de transición de las normas Internaciones, en el caso de los Hospitales nos encontramos con un gran vacío si podemos causar las cuentas por pagar a pesar de que los proveedores de servicios no han pagado su seguridad social, este caso se genera porque los Hospitales nos encontramos atrasados con los pagos de sus honorarios y servicios por varios meses, pero yo se que dichos servicios fueron prestados y ellos presentaron sus informes con las cuentas por cobrar respectivas cada mes sin el pago de la seguridad. Mi pregunta que (Sic) debo hacer como área contable si me llegan estas cuentas por pagar; las causo para poder registrar la realidad de los pasivos y gastos de la entidad o no. Además solicito su concepto sobre cómo debo legalizar gastos de anticipo de viáticos y viajes de empleados que ya no labora con la entidad.”

Al respecto, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que esa entidad se acogió al cronograma dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 633 de 2015) para efectos de la aplicación del Marco normativo anexo a la citada Resolución, a continuación se informa el procedimiento a seguir bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, para cada una de las inquietudes planteadas en la consulta:

1) Reconocimiento de Cuentas por Pagar

Desde la perspectiva del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para efectos del reconocimiento de las obligaciones derivadas de los servicios prestados por terceros, deben

considerarse los párrafos 117, 202, 203, 204, 223 y 224 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP precedente, los cuales establecen:

“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. (...)

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.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar:

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el 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 relación con el principio de devengo y con la Norma de Cuentas por pagar, dispone:

“Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. 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)

Así mismo, el numeral 6.1.2 estipula:

“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.

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)

“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 a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)”

2) Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así:

“DESCRIPCION: Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

(...)

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta.” (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, prescribe:

“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:

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para lo entidad.
- 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el numeral 3.16 de la citada Resolución dispone:

“3.16 Cierre Contable

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, los numerales 2.1 y 2.5 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco normativo anexo a 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.
(...)

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

A su vez, 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 por medio de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, a continuación se determina el procedimiento a seguir para cada una de las inquietudes, tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente aplicable por esta entidad hasta el 31 de diciembre de 2016 por haberse acogido al cronograma especial determinado en la Resolución 633 de 2015 para las Entidades que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, como bajo el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público expedido con la Resolución 414 de 2014:

- **Causación de cuentas por pagar**

1.1.) En aplicación del Régimen Contabilidad Pública Precedente corresponde aplicar el siguiente procedimiento contable.

En relación con su primera inquietud y de conformidad con las anteriores consideraciones, si las cuentas por pagar cumplen con la condición de pasivo, se deben registrar en el momento en que nace la obligación en razón a que se recibe el bien o el servicio, en cumplimiento del principio de devengo.

La omisión en la presentación de los documentos que acrediten el pago de la Seguridad Social por parte de los proveedores no debe ser impedimento para el reconocimiento oportuno de las obligaciones, toda vez que corresponde a un hecho económico diferente, que obliga al tercero frente a las entidades beneficiarias del pago de los aportes por seguridad social.

1.2.) Bajo el marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014 deberán aplicarse los mismos criterios señalados en el numeral inmediatamente anterior.

- **Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos**

Sobre esta inquietud, en atención a lo indicado en la normatividad sobre Control Interno Contable referida en las consideraciones, es responsabilidad de los representantes de las entidades implementar políticas y manuales de procedimientos para la legalización de los recursos entregados por este concepto.

En consecuencia, le corresponde a la entidad determinar si el expleado cumplió con el objeto para el cual se le entregaron los recursos y definir la forma y los documentos idóneos para soportar la legalización correspondiente. Si producto de estas gestiones se demuestra que el exfuncionario no cumplió con el objetivo de la comisión, se deberán adelantar las gestiones pertinentes en procura de recuperar los dineros y en caso de no obtenerse el recaudo, deberán seguirse las siguientes pautas:

2.1.) En el marco del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la entidad debe establecer si el saldo representa actualmente un derecho cierto o no. En consecuencia, si se determina que no es posible realizarlo mediante la jurisdicción coactiva o ejercer su cobro por cuanto opera alguna causal de extinción, procede el retiro respectivo, mediante un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva donde se encuentre reconocido el anticipo.

2.2.) Ahora, a la luz de 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), si a pesar de las gestiones adelantadas, no es posible la legalización del anticipo ni la devolución de los recursos, la entidad definirá el momento para dar de baja la cuenta por cobrar, porque han expirado los derechos, caso en el cual registrará un crédito a la subcuenta 132803-Avances para viáticos y gastos de viaje de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un débito en la subcuenta 580423-Perdida en baja en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Por otra parte, los procedimientos contables establecidos anteriormente no obstan para que la entidad adelante las investigaciones o acciones, según corresponda, que eventualmente puedan derivarse de la regulación superior en materia administrativa, fiscal, disciplinaria o de otro orden.

CONCEPTO No. 20162000014201 DEL 25-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de los aportes que recibe el FOMAG por concepto de cesantías a favor de los docentes, que efectúan las entidades territoriales, con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones.

Doctora

YURANY ANDREA LEON BUENO

Profesional Universitario

Comisión de Auditoría al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Fomag)

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500026712, de fecha 6 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

“Agradezco resolver la incertidumbre sobre el registro contable del Pasivo por cesantías que se le debe a los docentes afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio FOMAG, en razón a que no se observa registrado en la contabilidad del Fondo, y en las Secretarías de Educación como patrón del Docente, tampoco se tiene registrado el pasivo, ya que ellos hacen el registro del giro de los aportes al FOMAG.

Entendería que siendo el Fondo quien recibe los aportes y paga las cesantías debe reconocer el pasivo generado por cesantías por pagar a cada docente dentro de su Balance General.”

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Decreto 663 de 1993, "Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración" señala lo siguiente:

ARTICULO 159. ASPECTOS GENERALES.

1. Definición. El fondo de cesantía es un patrimonio autónomo independiente del de la sociedad administradora, constituido con el aporte del auxilio de cesantía previsto en el capítulo VII, título VIII, parte primera, del Código Sustantivo del Trabajo, en los artículos 98 a 106 de la Ley 50 de 1990 y en el presente capítulo de este Estatuto. (Subrayado fuera de texto)

La Ley 91 de 1989, en el Artículo 3º.- señaló:

Artículo 3º.- Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5 estableció: "El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:

- Efectuar el pago de las prestaciones sociales del personal afiliado.
- Garantizar la prestación de los servicios médico-asistenciales, que contratará con entidades de acuerdo con instrucciones que imparta el Consejo Directivo del Fondo.
- Llevar los registro contable y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 8 de la misma Ley definió los recursos del FOMAG así:

- "El 5% del sueldo básico mensual del personal afiliado al Fondo.

(...)

8. Las sumas que debe recibir de la Nación y de las entidades territoriales por concepto de las prestaciones sociales adeudadas, así como los dineros que por el mismo concepto resulten adeudar la Caja Nacional de Previsión Social y el Fondo Nacional de Ahorro, las cuales se destinarán a constituir las reservas para el pago de las prestaciones económicas. Para este último efecto, el Fondo realizará un corte de cuentas con las mencionadas

entidades con el fin de determinar las sumas que éstas adeudan al momento de su iniciación. Dicho corte de cuentas deberá estar perfeccionado a más tardar en un año” (Subrayado fuera de texto)

Para las entidades administradoras, el artículo 132 de la ley 100 de 1993 prescribe la separación de riesgos en los siguientes términos:

“A partir de la vigencia de la presente ley, las cajas, fondos y entidades del sector público, en todos sus órdenes, deberán financiar y administrar en forma independiente y en cuentas separadas, las pensiones de vejez, de invalidez y de sobrevivientes, del régimen de protección contra los riesgos profesionales y del régimen de amparo contra enfermedad general y maternidad. Deberán además administrar las mismas en cuentas separadas con respecto a las cuentas y conceptos restantes utilizadas por la administración respectiva.”(Subrayado fuera de texto).

El párrafo 1 del artículo 18 de la Ley 715 de 2001, dispone lo siguiente:

Parágrafo 1º. Las sumas correspondientes a los aportes patronales y del afiliado, de seguridad social y parafiscales de las entidades territoriales por concepto del personal docente de las instituciones educativas estatales, se descontarán directamente de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones. La Nación contará con un plazo no mayor de dos años para perfeccionar el proceso de descuentos, con la información de las entidades territoriales.” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 56 de la Ley 962 de 2005, señala;

Artículo 56. Racionalización de trámites en materia del Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio. Las prestaciones sociales que pagará el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio serán reconocidas por el citado Fondo, mediante la aprobación del proyecto de resolución por parte de quien administre el Fondo, el cual debe ser elaborado por el Secretario de Educación de la Entidad Territorial certificada correspondiente, a la que se encuentre vinculado el docente. El acto administrativo de reconocimiento se hará mediante resolución que llevará la firma del Secretario de Educación de la entidad territorial. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto Nacional 3752 de 2003, mediante el cual se reglamentaron los artículos 81 parcial de la Ley 812 de 2003, 18 parcial de la Ley 715 de 2001 y la Ley 91 de 1989 en relación con el proceso de afiliación de los docentes al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y se dictan otras disposiciones, establece:

Artículo 1º. Personal que debe afiliarse al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. Los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, previo el cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en los artículos 4º y 5º del presente decreto, a más tardar el 31 de octubre de 2004.

Parágrafo 1º. La falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implicará la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Parágrafo 2º. Los docentes vinculados a las plantas de personal de las entidades territoriales de manera provisional deberán ser afiliados provisionalmente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio mientras conserve su nombramiento provisional.

Artículo 2º. Prestaciones sociales causadas. Se entiende por causación de prestaciones el cumplimiento de los requisitos legales que determinan su exigibilidad.

Las prestaciones sociales de los docentes causados con anterioridad a la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, así como sus reajustes, reliquidaciones y sustituciones estarán a cargo de la respectiva entidad territorial o de la entidad de previsión social a la cual se hubieren realizado los aportes.

Las prestaciones sociales que se causen con posterioridad a la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, así como sus reajustes, reliquidaciones y sustituciones serán reconocidas de conformidad con lo que establezca la Ley y se pagarán por el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Sin perjuicio de lo anterior, el reconocimiento y pago de prestaciones sociales que se causen a favor de los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, se limitará al período de cotizaciones que haya efectivamente recibido el Fondo y al valor del pasivo actuarial que le haya sido efectivamente cancelado. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Contaduría General de la Nación, en respuesta dirigida al doctor William Mariño Ariza, Gerente de Operaciones de la Fiduciaria la Previsora S.A., emitida mediante concepto N° 20152000045461 de fecha diciembre 14 de 2015, señaló lo siguiente:

“Respecto del interrogante No. 2, el reconocimiento de las obligaciones por concepto de cesantías parciales y definitivas y contratos por prestación de Servicios de Salud, no es viable que el Fondo de prestaciones sociales del Magisterio FOMAG, reconozca estos conceptos en la subcuenta 240101- Adquisición de bienes y servicios nacionales de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por cuanto no cumple la definición y criterios señalados para esta cuenta. Por lo tanto el FOMAG, en su calidad de administrador de los recursos para el pago de estos conceptos, deberá utilizar la subcuenta 245301- En administración de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración, la cual cancelará con el respectivo pago a los beneficiarios de las prestaciones sociales y de la prestación de servicios de salud.

Lo anterior, teniendo en cuenta que las entidades encargadas de reconocer las respectivas obligaciones, registran en la cuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, los recursos que El Ministerio de Educación

Nacional transfiere al FOMAG, a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con el procedimiento señalado en el concepto 20109-147159 enunciado en las consideraciones”

El pronunciamiento anterior ratificaba lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el concepto 20109147159 de octubre 27 de 2010, dirigido a la doctora María Margarita Cárdenas P., Profesional Universitario de la Contraloría General de la República, en el que se indicó:

Tratamiento contable (...) de los recursos transferidos sin situación de Fondos al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio para el pago de prestaciones sociales de los maestros.

1. Reconocimiento de la transferencia.

El Ministerio de Educación Nacional para reconocer el gasto correspondiente a las transferencias del Sistema general de participaciones para educación, debita la subcuenta 540818-Participación para educación, de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y acredita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2401-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

La entidad territorial por su parte, reconoce el derecho con un débito en la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

2. Giro de los recursos al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio.

El Ministerio de Educación Nacional, con el giro de los recursos debita la subcuenta 240314-Sistema general de participaciones, de la cuenta 2401-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta 470508-FUNCIONAMIENTO, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, por el valor girado registra un débito en la subcuenta 570508-Funcionamiento, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por su parte, el ente territorial efectúa el reconocimiento del recaudo debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

3. El pago de prestaciones sociales.

Con el pago de las prestaciones sociales por parte del Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio con cargo a los recursos recibidos en administración, la entidad territorial debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta

142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, previa causación del gasto y el pasivo que corresponda.

Para realizar el anterior registro contable, las entidades territoriales y el Fondo de prestaciones sociales del magisterio tendrán establecidos los procedimientos administrativos necesarios tendientes al suministro oportuno de la información requerida.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en la descripción y dinámica de la Cuenta 2420-APORTES POR PAGAR A AFILIADOS, establece:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cesantías pendientes de pago, pertenecientes a los afiliados del sector público y privado.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1410-Aportes por Cobrar a Entidades Afiliadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El giro de las cesantías parciales o definitivas.
- El abono a las obligaciones de los afiliados.
- El traslado a fondos privados.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los reportes efectuados por las entidades vinculadas.
- El abono en las cuentas individuales de los afiliados.
- El ajuste mensual de las cuentas individuales de los afiliados por intereses.

CONCLUSIONES

El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio Fomag es un fondo creado como una cuenta especial que administra, invierte y cumple con los objetivos definidos en la ley que le dio origen y que se gestiona a través de un contrato de fiducia mercantil cuyo fideicomitente es el Ministerio de Educación Nacional. Este patrimonio autónomo se constituye como un mecanismo sui generis para el manejo de los recursos que deben administrarse en cuentas separadas, atendiendo lo dispuesto en el Artículo 132 de la Ley 100 de 1993 en materia de separación de riesgos y lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

Tal como lo señala el parágrafo 1 del artículo 18 de la Ley 715 de 2001, los aportes patronales y del servidor para la seguridad social de los docentes y directivos docentes afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (FOMAG) se descuenta directamente por la Nación del giro mensual. La entidad territorial debe incorporar y registrar la ejecución de estos

recursos en sus presupuestos de Ingresos y Gastos sin situación de fondos; así mismo, también debe conciliar periódicamente la información con la fiduciaria administradora de los recursos del Fondo para garantizar que los descuentos efectuados correspondan con los aportes efectivamente causados y realizar los ajustes correspondientes durante la respectiva vigencia.

De conformidad con lo señalado en los Artículos 1º y 2º del Decreto Nacional 3752 de 2003, los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. También señala el citado Decreto, que la falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implica la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Lo anterior fue ratificado por el Artículo 56 de la Ley 962 de 2005, el cual establece que las prestaciones sociales que paga el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio deben reconocerse por este Fondo. Tal reconocimiento se concreta con la aprobación del proyecto de resolución por parte de quien administre el Fondo, acto administrativo que debe ser elaborado por el Secretario de Educación de la Entidad Territorial certificada a la que se encuentre vinculado el docente beneficiario.

Evaluadas las diferentes circunstancias relacionadas con la naturaleza de las operaciones a cargo del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio FOMAG como Fondo Administrador de Cesantías, al recibir los aportes entregados por la Nación a cuenta de las entidades territoriales para el pago de las cesantía al personal docente, en el patrimonio autónomo se deberá reconocer un pasivo en la Subcuenta 242003-Cesantías según aportes de la Cuenta 2420 APORTES POR PAGAR A AFILIADOS, donde se requerirá controlar separadamente lo aportado por cada entidad territorial. Una vez se apruebe el acto administrativo de reconocimiento de la cesantía a favor de un afiliado en particular, se reclasificará lo correspondiente a la subcuenta 242001-Cesantías e intereses liquidados por pagar.

En consecuencia, se modifica el concepto No. 20109147159 de octubre 27 de 2010, dirigido a la doctora María Margarita Cárdenas P., Profesional Universitario de la Contraloría General de la República y el concepto N° 20152000045461 de fecha diciembre 14 de 2015, dirigido al doctor William Mariño Ariza, Gerente de Operaciones de la Fiduciaria la Previsora S.A., en el sentido de que los recursos recibidos por el Fomag no deben registrarse como un recurso recibido en administración, sino como se señala en el párrafo inmediatamente anterior. Por su parte, con el giro de los recursos al Fomag, la entidad territorial debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20162000017321 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de recursos recibidos por promesa de compraventa

Doctor
ARLÉN CANO LÓPEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500028472, de fecha 14 de abril de 2016, en la cual solicita definir el tratamiento contable de una promesa de compraventa en la que la contra parte de la futura venta ha hecho pagos para cancelar obligaciones de sentencias condenatorias y de pensiones de la entidad. El consultante aclara que la promesa de compra venta será elevada a escritura pública una vez se agoten los recursos producto de la compraventa.

Al respecto, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Respecto de la promesa de compraventa el Código Civil determina:

“ARTICULO 1611. REQUISITOS DE LA PROMESA. La promesa de celebrar un contrato no produce obligación alguna, salvo que concurren las circunstancias siguientes:

(...)

4a.) Que se determine de tal suerte el contrato, que para perfeccionarlo solo falte la tradición de la cosa o las formalidades legales.

Los términos de un contrato prometido, solo se aplicarán a la materia sobre que se ha contratado.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

“ARTICULO 1857. PERFECCIONAMIENTO DEL CONTRATO DE VENTA. La venta se reputa perfecta desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio, salvo las excepciones siguientes:

La venta de los bienes raíces y servidumbres y la de una sucesión hereditaria, no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.

(...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas, que hace parte del Libro II- Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (precedente), se indica:

“2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros. ...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

La firma de la promesa de compraventa no genera en si misma registros contables. Cuando el tercero efectúe los pagos a los acreedores de la entidad, se deberán debitar los pasivos en que se tienen reconocidas las obligaciones respectivas y acreditar la subcuenta 245001- Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual se disminuirá aplicando su valor al reconocimiento de la adquisición del inmueble, en el momento en que se perfeccione la transacción.

CONCEPTO No. 20162000026631 DEL 15-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de actividades y/o servicios especializados Otros ingresos

		Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Causación de obligaciones por servicios de salud Procedimiento contable aplicable a las glosas. Tratamiento contable de los anticipos y pagos anticipados, cuando los valores causados son inferiores a los importes entregados al tercero

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de actividades y/o servicios especializados Otros ingresos Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Causación de obligaciones por servicios de salud Procedimiento contable aplicable a las glosas. Tratamiento contable de los anticipos y pagos anticipados, cuando los valores causados son inferiores a los importes entregados al tercero.

Doctor

RICARDO PÉREZ VÁSQUEZ

Profesional Universitario

Departamento Administrativo Distrital de Salud de Cartagena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación trasladada por competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N^o. 2016550005124-2, del 27 de julio de 2016, en la cual manifiesta inquietudes sobre los siguientes temas:

1. Causación de obligaciones por servicios de salud No POS
2. Procedimiento contable aplicable a las glosas
3. Tratamiento contable de los anticipos y pagos anticipados, cuando los valores causados son inferiores a los importes entregados al tercero.

Es de anotar que telefónicamente se hace claridad que las preguntas están circunscritas a servicios de salud NO POS (Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado cubiertos por las IPS) contratados con las IPS, las cuales le facturan directamente a la entidad.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1122 de 2007, decreta:

“Artículo 13... Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas: (...)

b. Todos los recursos de salud, se manejarán en las entidades territoriales mediante los fondos locales, distritales y departamentales de salud en un capítulo especial, conservando un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente. El manejo de los recursos se hará en tres cuentas maestras, con unidad de caja al interior de cada una de ellas. Estas cuentas corresponderán al recaudo y al gasto en salud pública colectiva, régimen subsidiado de salud y prestación de servicios de salud...” (Subrayado fuera del texto)

El Decreto Ley N° 1281 de 2002, establece:

“Artículo 7°. Trámite de las cuentas presentadas por los prestadores de servicios de salud. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

Cuando en el trámite de las cuentas por prestación de servicios de salud se presenten glosas, se efectuará el pago de lo no glosado. Si las glosas no son resueltas por parte de la Institución Prestadora de Servicios de Salud, IPS, en los términos establecidos por el reglamento, no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayados fuera de texto)

-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

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 (RCP), establece:

“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 deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. ...”

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, contenido Manual antes referido, prescribe:

“13. SUBSIDIO A LA OFERTA

Representa los gastos destinados a la prestación de los servicios de salud a la población pobre y vulnerable que no se encuentra afiliada al régimen subsidiado ni al régimen contributivo, así como los servicios excluidos en el Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado-POS-S y los de la población del régimen contributivo durante los períodos de carencia. El recurso utilizado en la contratación de servicios de salud con una IPS, se registra debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual, expedido mediante la Resolución N° 355 de 2007, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del citado Régimen establece:

“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. (...)

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine (...).

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, bienes entregados a terceros (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, los párrafos 282 y 289 relacionados con las Normas técnicas relativas al gasto del mismo texto normativo, señalan:

“282. 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. (...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios...

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, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

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

2480 ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 550208-Subsidio a la Oferta, 550210-Régimen Subsidiado, 550215-FOSYGA - ECAT y 550216-Acciones de Salud Pública.

4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. ...

5502 SALUD

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional ...

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente” (Subrayado fuera de texto)

-MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, establece:

“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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo (...)

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

- Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien

para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

- Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) ... (...)

La cancelación... La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; ...

6.1.4. Ingresos

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

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio 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 la distribución de excedentes. (...)

- Reconocimiento de los elementos en los estados financieros (...)

- Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)

- Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

- Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor. (...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.

- Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, prescriben:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad 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.”

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“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.

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad, 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.

2480- ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.

4808 INGRESOS DIVERSOS

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

5502- SALUD

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, incluye el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional.

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente

9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta que la Alcaldía de Cartagena es responsable de la administración del fondo de salud, y por consiguiente de la información contable relacionada con el mismo, en el Marco de las Resoluciones N° 354 y 356 de 2007 y N° 533 y 620 de 2015, se concluye:

1. CAUSACIÓN DE OBLIGACIONES POR SERVICIOS DE SALUD NO POS

En cumplimiento del principio de Devengo, la causación de obligaciones por servicios de salud-Subsidio a la oferta, para quienes tengan a cargo el pago de dichos servicios, procede una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se materialicen los preceptos determinados en el artículo 7 del **Decreto Ley N° 1281 de 2002.**

Con la recepción de los servicios de salud, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta

248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Si la entidad entregó anticipos directamente relacionados con la adquisición de los servicios de salud, alternamente, debe disminuir por el valor de los recursos utilizados el pasivo referido en el párrafo anterior con un crédito en la subcuenta 142012- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, o en la subcuenta 190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, a partir del 1 de enero de 2017 en aplicación de la Resolución N° 533 de 2015. En caso de haber efectuado pagos anticipados, en aplicación a estas dos resoluciones, debe disminuir o cancelar el pasivo con un débito 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en las subcuentas 190514-Bienes y servicios, o 190590-Otros bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

2. Procedimiento contable aplicable a las glosas

De presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y por ende son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, en el Marco de las Resoluciones N° 354 y 356 de 2007, 533 y 620 de 2015, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

1) Si la glosa no subsanable se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la Entidad debe reversar el pasivo y gasto reconocidos, con un débito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD.

2) Si la glosa no subsanable se presenta en un periodo posterior a aquel en el cual se causó el gasto, la entidad responsable del pago debe revesar el pasivo y reconocer un ingreso, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 480890- Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, hasta el 31 de diciembre de 2016 o 480890- Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, a partir del 1 de enero de 2017.

Adicionalmente, la Entidad deberá llevar el control de las glosas en la subcuenta 939012- Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

3. REGISTRO CONTABLE DE ANTICIPOS Y DE PAGOS ANTICIPADOS.

Los Anticipos entregados por la Alcaldía a las IPS se deben reconocer con un débito en la subcuenta 142012- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si en lugar de un anticipo, los recursos entregados corresponden a un pago anticipado, este hecho se debe reconocer con un débito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito en las respectivas subcuentas, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, puesto que corresponden a pagos anticipados.

Es pertinente señalar que el saldo de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS no requiere reclasificación. Su afectación dependerá de la decisión administrativa que se tome, bien sea por que se solicita su reintegro o se aplica al pago de futuras facturas a su cargo.

De otra parte, los recursos entregados en calidad de pago anticipado, son recursos del tercero, sujetos a la entrega del bien o servicio, contratado; por tanto; si se dispone de un saldo en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y los servicios efectivamente causados son inferiores y no se tiene previsto contratar nuevos servicios con ese tercero, entonces debe reclasificar el importe a favor de la Alcaldía, a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, si el evento ocurre hasta el 31 de diciembre de 2016 o a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si el evento se presenta a partir del 1 de enero de 2017.

CONCEPTO No. 20162000028821 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Causación de contratos que no presentan cuentas radicadas

Doctora
NANCY MABEL CERÓN REYES
Revisora Fiscal
E.S.E. Popayán
Popayán, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N°. 2016550005856-2, del 26 de agosto de 2016, en la cual indica que los estados financieros de la E.S.E. Popayán, a 31 de diciembre de 2015, no presentan el total de las cuentas por pagar dado que el contador no causó el valor total de los contratos ni la proporción de la mesada mensual de cada contrato.

Se plantea la propuesta de que la oficina de contratación suministre la información del valor total de todos los contratos a la oficina de contabilidad con el fin de causar mes a mes la proporción de cada uno estos. No obstante, la Secretaria de Salud indica que se deben causar únicamente las cuentas que se hayan radicado en el mes, por lo cual recomienda que el valor de los contratos se incluya en cuentas de orden para llevar un control.

A lo anterior, la consultante indica que no está de acuerdo con causar únicamente las cuentas que se radiquen en el mes puesto que puede llevar a liberación de saldos a fin de año, en caso que no se hayan radicado la totalidad de las cuentas.

Por lo tanto, la inquietud es la siguiente: ¿se debe causar como cuenta por pagar la porción de los contratos que presenten cuentas radicadas mes vencido o se debe causar la totalidad de los contratos en la proporción mensual?

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, define el principio de devengo o causación en los siguientes términos:

“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”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, los numerales 9.1.2. y 9.1.2.3 señalan lo siguiente:

“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. (...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos. (...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. (...). Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (...)". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración a lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Las cuentas por pagar que cumplen las condiciones de pasivo, se deben registrar en el momento en que nace la obligación en razón a que se recibe el bien o el servicio, en cumplimiento del principio de devengo o causación. Por lo tanto, los contratos sin ejecutar no se reconocerán como pasivo, hasta tanto surja la obligación presente del pago por parte de la Entidad y el derecho de exigir el pago por parte del acreedor, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

La causación de la cuenta por pagar se debe efectuar en la porción que corresponda a los bienes o servicios efectivamente recibidos, de conformidad con las condiciones contractuales que hayan pactado las partes. En consecuencia, la no radicación de las cuentas por parte del acreedor no debe ser impedimento para el reconocimiento oportuno de las obligaciones presentes, surgidas por la ejecución de los contratos.

CONCEPTO No. 20162000031701 DEL 18-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Condiciones para la causación de una cuenta por pagar

Doctora

MYRIAM PINZÓN HIGUERA

Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-006729-2, del 7 de octubre de 2016, mediante el cual consulta sobre los requisitos exigidos para causar una cuenta por pagar o la reglamentación que así lo implemente.

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública dispone que los Principios de Contabilidad Pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública, al paso que en los párrafos 117, 202 y 223, en relación con el principio de Devengo o causación y la Norma técnica relativa a los pasivos, define:

“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. (...)”

202 Noción. Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de los 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. (...)

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal". (Subrayado fuera de texto)

En relación con las formalidades, la Norma Técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, respecto de los Soportes de Contabilidad señala:

"337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad." (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable determina en el numeral 3.1.3. Sistema Documental. "(...) Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a. Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo; deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad...

3.1.3.1. Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán

registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. (...).

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, se observa que para el reconocimiento contable de las Cuentas por pagar, deben abordarse dos perspectivas, a saber:

En cuanto a los aspectos fundamentales de los hechos económicos, las cuentas por pagar son objeto de registro, en la medida en que producto de hechos pasados, han surgido obligaciones en favor de terceros, de los cuales se prevé un flujo de salida de recursos, derivadas de la adquisición de bienes, prestación de servicios u otras circunstancias relacionadas con las actividades propias del cometido estatal de la entidad.

En cuanto a los aspectos formales, para el registro de las cuentas por pagar debe contarse con los soportes que las sustentan, los cuales hacen parte del sistema documental que la entidad pública deberá estructurar para respaldar en documentos idóneos la información susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo que no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados, además de cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

En consecuencia, es competencia de la entidad elaborar los manuales de procedimientos, en los cuales se determinarán los diferentes tipos de documentos que resultado del análisis y evaluación de las operaciones servirán de soporte a las operaciones llevadas a cabo entre las

diferentes dependencias y con los usuarios externos para garantizar el eficiente flujo de documentos.

CONCEPTO No. 20162000034211 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de arrendamiento en un inmueble embargado

Doctora
 ESPERANZA BELTRÁN
 Profesional Especializado Contabilidad
 Centro Nacional de Memoria Histórica
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500059572, del 31 de agosto de 2016, mediante la cual consulta sobre el registro del valor del arrendamiento de un inmueble que se encuentra embargado.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Respecto de la normatividad contable pública, la Norma Técnica relativa a los gastos señala:

“285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”

A su vez, el catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe las siguientes cuentas así:

“2425-ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, 55- Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Igualmente, las subcuentas de las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1305-Vigencia Actual, 1310-Vigencias Anteriores, 3225-Resultados de Ejercicios Anteriores, 4195-Devoluciones y Descuentos (Db), 4295- Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Bienes (Db) y 4395-Devoluciones, Rebajas y Descuentos en Venta de Servicios (Db).

5111-GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

5211-GENERALES

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

El canon de arrendamiento debe registrarse con un débito en la subcuenta gasto 511118-Arrendamiento de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, en cuanto esté relacionado con las

actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o en la subcuenta 521116-Arrendamientos, en cuanto esté relacionado con la operación básica o principal de la entidad, con crédito en la subcuenta 242507-Arrendamientos de la cuenta 2425-ACREEDORES, por cuanto es necesario guardar la hilaridad y trazabilidad del registro en función de la naturaleza del hecho económico.

CONCEPTO No. 20162000034661 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Pasivos estimados Gastos – Provisiones, depreciaciones y amortizaciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los pasivos y gastos por concepto de las sentencias judiciales y laudos arbitrales, y los intereses de mora en el pago de obligaciones originadas en esos litigios

Doctor
LUIS ERNESTO CARO
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500069202, del 14 de octubre de 2016, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer los gastos y pasivos por concepto de los intereses de mora en el pago de obligaciones originadas en demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas en contra del Ministerio de Transporte.

En los antecedentes citados en la comunicación se señala que la Contraloría General de la República, en desarrollo de la auditoría adelantada a la cuenta anual vigencia fiscal 2015, reporta el hallazgo administrativo N° 50, en el que afirma:

“Hallazgo Administrativo N° 50- Intereses Créditos Judiciales (Sobrestimación y Subestimación)

A 31 de diciembre de 2015, la cuenta “531401 Gastos - Provisión para Contingencias – litigios” se encuentra sobreestimada en \$31,4 millones y la cuenta “580109 Otros Gastos - Intereses - Créditos Judiciales” se encuentran subestimadas en este mismo valor. Debido a que el Ministerio en el momento en que registra los pagos de sentencias, está registrando el valor completo en la cuenta 531401, es decir, no está clasificado los intereses en la cuenta del gasto que corresponde, tal como lo estipula el manual de procedimientos en el capítulo V, numeral 3, literal c) del C.G. Lo anterior no permite que se vea la correcta clasificación y revelación de los gastos afectando la razonabilidad de los Estados Contables.”

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En relación con la causación de intereses moratorios originados en sentencias judiciales o conciliaciones, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-604 de 2012 expresó lo siguiente:

“En el presente caso en que se demanda el inciso primero del numeral 4º del artículo 195 de la Ley 1437 de 2011, norma que establece un tratamiento especial para el pago de intereses moratorios respecto del incumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de entidades públicas al precisar que el Estado deberá pagar intereses moratorios a la tasa DTF dentro de los 10 meses siguientes a la fecha en que esté en firme la providencia que establezca la condena o de la celebración del acuerdo conciliatorio, y vencido este término sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades liquidadas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial, encontrando la Corte que este procedimiento que le otorga al Estado unos plazos para el cumplimiento de las sentencias y conciliaciones con miras a que pueda dar aplicación a las reglas del presupuesto y a los principios de legalidad y planeación no vulnera el derecho a la igualdad, toda vez que se reconoce el pago de intereses moratorios por parte del Estado a una tasa especial justificada, sin que se pretermitan los principios presupuestales y los trámites administrativos al interior de las entidades públicas.” (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 192 y 195 de la Ley 1437 de 2011, referidos al procedimiento que deben llevar a cabo las entidades públicas para el cumplimiento de sus obligaciones derivadas de sentencias o conciliaciones, disponen lo siguiente:

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas. Cuando la sentencia imponga una condena que no implique el pago o devolución de una cantidad líquida de dinero, la autoridad a quien corresponda su ejecución dentro del

término de treinta (30) días contados desde su comunicación, adoptará las medidas necesarias para su cumplimiento.

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código. (...)

Artículo 195. Trámite para el pago de condenas o conciliaciones. El trámite de pago de condenas y conciliaciones se sujetará a las siguientes reglas:

1. Ejecutoriada la providencia que imponga una condena o apruebe una conciliación cuya contingencia haya sido provisionada en el Fondo de Contingencias, la entidad obligada, en un plazo máximo de diez (10) días, requerirá al Fondo el giro de los recursos para el respectivo pago. (...)

4. Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratoria a la tasa comercial. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en lo relacionado con la normatividad contable, los párrafos 117, 120, 202, 205 y 224, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

"8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...) 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 éstos.

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. (...)

120. **Prudencia.** (...) Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores (...)

9.12. 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. (...).

Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (...) (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Capítulo V del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 3, se señala el procedimiento contable para el reconocimiento de las obligaciones originadas en procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, indicando lo siguiente:

“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. (...)

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. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

- a) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.
- c) Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para el reconocimiento contable de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas en contra de una entidad pública, dado que estas se encuentran sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, la entidad deberá reconocer un pasivo estimado cuando establezca que será probable un flujo futuro de salida de recursos, mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico que tengan 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 criterios.

La mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente, de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, debe reconocerse mediante un débito en 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 también es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad debe registrar un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

Cuando se entienda ejecutoriada la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, es decir, cuando desaparecen las incertidumbres frente al monto líquido de la obligación y el plazo para el pago, la entidad contable pública debe proceder al registro de ese crédito judicial como un pasivo real, para lo cual se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acredita la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS

JUDICIALES. Las diferencias entre la liquidación definitiva y el valor del pasivo estimado se reconocerán como ingresos o gastos de conformidad con lo señalado en el numeral 3, literales b) y c), del Procedimiento contable para el reconocimiento de las obligaciones originadas en procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales.

Ahora bien, a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, las entidades públicas deben reconocer y pagar intereses moratorios a la tasa DTF dentro de los 10 meses siguientes a la fecha en que esté en firme la providencia que establezca la condena o de la celebración del acuerdo conciliatorio, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 192 y 195 de la Ley Nº 1437 de 2011. Vencido este término sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades liquidas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial.

Como consecuencia de lo anterior, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de causación o devengo y de prudencia, y lo dispuesto en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el reconocimiento de los intereses originados por la mora en el pago de una sentencia judicial se reconocerán por separado a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto mediante un débito la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES, con crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, a partir del momento en que se haya ejecutoriado la sentencia o laudo correspondiente.

Conocida la sentencia condenatoria y/o el laudo definitivo, la entidad reconocerá las costas del proceso mediante un débito en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales de la cuenta 5211-GENERALES si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

CONCEPTO No. 20162000035651 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar

SUBTEMAS	Registro en una entidad pública que actúa como ejecutora de un proyecto financiado con recursos del Sistema General de Regalías
-----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 ANA MARÍA LUCERO VALLEJO
 Coordinadora de Gestión
 Contraloría General de la República (CGR)
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500072972, del 1 de noviembre 2016, mediante la cual consulta sobre la contabilización que debe realizar una entidad pública que actúa como ejecutora de un proyecto que se adelanta con recursos del Sistema General de Regalías en el momento de la firma del convenio y cuando se realiza la legalización de los gastos; solicita revisar si es correcto que esta entidad al momento de la firma del contrato contabilice el valor total de este en la subcuenta 140722 Deudores – Prestación de servicios – Administración de proyectos, contra la subcuenta 245003 avances y anticipos recibidos – Convenios y acuerdos.

Adicionalmente, pregunta sobre los registros que se deben hacer con las entregas parciales, si no debe contabilizar Anticipos recibidos, si es correcto registrar en la subcuenta 240122 Cuentas por pagar – Adquisición de bienes y servicios – Convenios, si el contrato aún no se ha ejecutado.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución 139 Marzo de 2012, la Contaduría General de la Nación definió el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías, del cual se extraen las siguientes disposiciones sobre los registros contables en las entidades territoriales:

“(…) 7.2 Registros contables en la entidad territorial

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, la entidad territorial debitará la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS...

8.2 Registros contables en la entidad territorial

Con el recaudo de la asignación directa en la cuenta autorizada, la entidad territorial debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 141313- Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

Igualmente se expide el concepto No 20132000028341 del 24-07-13, dirigido a la Doctora DILIA ANGÉLICA SÁNCHEZ, Contadora Pública Sistema General de Regalías (SGR) Gobernación del Cauca, que expresa en sus conclusiones lo siguiente:

“(…) Mediante la Resolución 139 Marzo de 2012, la Contaduría General de la Nación- CGN definió el tratamiento contable de los recursos del Sistema General de Regalías, en relación con: (…)

2.3- Ejecución Proyectos de Inversión

a) Recursos ejecutados por la misma entidad territorial

b) Recursos ejecutados a través de un tercero

Cuando la entidad territorial decide, de acuerdo con sus políticas, que la ejecución de los recursos se realice a través de un tercero para lo cual celebran convenios interinstitucionales, los registros contables en cada una de las partes, es la siguiente:

La entidad territorial, debe reconocer un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida un crédito en la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La entidad ejecutora de los proyectos de inversión, debe-reconocer en su contabilidad este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se ejecuten los proyectos y el ejecutor haga entregas parciales o finales de las obras, se disminuye los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTOS, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en la entidad ejecutora como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

En caso que se adquieran bienes y se defina que son de propiedad del ejecutor, este último debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (...)"

Anexamos copia de este concepto por cuanto es aplicable al caso por usted consultado.

CONCLUSIONES

La entidad pública que actúa como ejecutora, contratada por la entidad territorial beneficiaria de los recursos del Sistema General de Regalías registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en el momento en que le giran los recursos. En la medida que se presentan egresos imputables a la ejecución del proyecto, se registrará una disminución de los recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

La entidad ejecutora podrá utilizar la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago; en este caso para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debitarse la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, para lo cual deberá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones del ejecutor, a nivel de auxiliares.

Con las entregas parciales o finales de las obras, la entidad territorial beneficiaria, disminuirá los recursos entregados en administración mediante un débito en las subcuentas y cuentas de la clase 5-GASTO, o de las subcuentas y cuentas de la clase 16-ACTIVO, según corresponda a la naturaleza de la aplicación del recurso, y un crédito en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En caso que se adquieran bienes y se defina que son de propiedad del ejecutor, este último debe proceder a incorporarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO correspondiente a la naturaleza de los bienes, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 325525-Bienes de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Con respecto a su pregunta sobre la utilización de la subcuenta 140722 Deudores – Prestación de servicios – Administración de proyectos y de acuerdo con lo antes expuesto, no es viable su uso, porque el ejecutor actúa como administrador de un recurso cuyo titular es el ente territorial con el cual firmó el convenio interadministrativo para ejecutar el objeto del mismo.

Es preciso señalar que, a partir del año 2017, tiene aplicación la Resolución 470 de 2016, “Por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías”.

CONCEPTO No. 20162000037981 DEL 29-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los aportes que recibe el FOMAG por concepto de cesantías a favor de los docentes, que efectúan las entidades territoriales, con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones.

Doctor

WILLIAM EMILIO MARIÑO ARIZA

Vicepresidente (E) Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio-Fomag

Fiduciaria la Previsora - FIDUPREVISORA S.A.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500062222, del 13 de septiembre de 2016, mediante la cual solicita emitir concepto con respecto al procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo prestacional por cesantías a favor de los docentes afiliados al Fomag.

Informa en la solicitud que como resultado la auditoría realizada por la Contraloría General de la República (CGR), se registró el siguiente hallazgo:

“Dado que el FOMAG actúa como administrador de los aportes y realiza los giros por concepto de prestaciones sociales, tiene el detalle de lo aportado por cada entidad territorial y los pagos realizados a cada docente. Sin embargo, se observó que no reconocía las cuentas por pagar reales correspondientes a las obligaciones adquiridas con los afiliados del Fondo, subestimando los pasivos por concepto de cesantías pendientes de pago y desconociendo el impacto que esta situación puede ocasionar sobre los estados financieros”. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 663 de 1993, "Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración", señala lo siguiente:

“ARTICULO 159. ASPECTOS GENERALES.

1. Definición. El fondo de cesantía es un patrimonio autónomo independiente del de la sociedad administradora, constituido con el aporte del auxilio de cesantía previsto en el capítulo VII, título VIII, parte primera, del Código Sustantivo del Trabajo, en los artículos 98 a 106 de la Ley N° 50 de 1990 y en el presente capítulo de este Estatuto”. (Subrayado fuera de texto)

La Ley N° 91 de 1989, en el Artículo 3º, señaló:

“Artículo 3º.- Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5º de la citada Ley, estableció: “El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:

- “1. Efectuar el pago de las prestaciones sociales del personal afiliado.
2. Garantizar la prestación de los servicios médico-asistenciales, que contratará con entidades de acuerdo con instrucciones que imparta el Consejo Directivo del Fondo.
3. Llevar los registro contable y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 8º de la misma Ley definió los recursos del Fomag, así:

- “1. El 5% del sueldo básico mensual del personal afiliado al Fondo. (...)”
8. Las sumas que debe recibir de la Nación y de las entidades territoriales por concepto de las prestaciones sociales adeudadas, así como los dineros que por el mismo concepto resulten adeudar la Caja Nacional de Previsión Social y el Fondo Nacional de Ahorro, las cuales se destinarán a constituir las reservas para el pago de las prestaciones económicas. Para este último efecto, el Fondo realizará un corte de cuentas con las mencionadas entidades con el fin de determinar las sumas que éstas adeudan al momento de su iniciación. Dicho corte de cuentas deberá estar perfeccionado a más tardar en un año.” (Subrayado fuera de texto)

Para las entidades administradoras, el artículo 132 de la ley N° 100 de 1993 prescribe la separación de riesgos en los siguientes términos:

“A partir de la vigencia de la presente ley, las cajas, fondos y entidades del sector público, en todos sus órdenes, deberán financiar y administrar en forma independiente y en cuentas separadas, las pensiones de vejez, de invalidez y de sobrevivientes, del régimen de protección contra los riesgos profesionales y del régimen de amparo contra enfermedad general y maternidad. Deberán además administrar las mismas en cuentas separadas con respecto a las cuentas y conceptos restantes utilizadas por la administración respectiva.” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 1 del artículo 18 de la Ley N° 715 de 2001, dispone lo siguiente:

“**Parágrafo 1º.** Las sumas correspondientes a los aportes patronales y del afiliado, de seguridad social y parafiscales de las entidades territoriales por concepto del personal docente de las instituciones educativas estatales, se descontarán directamente de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones. La Nación contará con

un plazo no mayor de dos años para perfeccionar el proceso de descuentos, con la información de las entidades territoriales.”(Subrayado fuera de texto)

El Artículo 56 de la Ley N° 962 de 2005, señala:

“Artículo 56. Racionalización de trámites en materia del Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio. Las prestaciones sociales que pagará el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio serán reconocidas por el citado Fondo, mediante la aprobación del proyecto de resolución por parte de quien administre el Fondo, el cual debe ser elaborado por el Secretario de Educación de la Entidad Territorial certificada correspondiente, a la que se encuentre vinculado el docente. El acto administrativo de reconocimiento se hará mediante resolución que llevará la firma del Secretario de Educación de la entidad territorial.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto Nacional N° 3752 de 2003, mediante el cual se reglamentaron los artículos 81 parcial de la Ley 812 de 2003, 18 parcial de la Ley N° 715 de 2001 y la Ley N° 91 de 1989 en relación con el proceso de afiliación de los docentes al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1º. Personal que debe afiliarse al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. Los docentes del servicio público educativo que estén vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, previo el cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en los artículos 4º y 5º del presente decreto, a más tardar el 31 de octubre de 2004.

Parágrafo 1º. La falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implicará la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Parágrafo 2º. Los docentes vinculados a las plantas de personal de las entidades territoriales de manera provisional deberán ser afiliados provisionalmente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio mientras conserve su nombramiento provisional.

Artículo 2º. Prestaciones sociales causadas. Se entiende por causación de prestaciones el cumplimiento de los requisitos legales que determinan su exigibilidad.

Las prestaciones sociales de los docentes causadas con anterioridad a la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, así como sus reajustes, reliquidaciones y

sustituciones estarán a cargo de la respectiva entidad territorial o de la entidad de previsión social a la cual se hubieren realizado los aportes.

Las prestaciones sociales que se causen con posterioridad a la afiliación al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, así como sus reajustes, reliquidaciones y sustituciones serán reconocidas de conformidad con lo que establezca la Ley y se pagarán por el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio.

Sin perjuicio de lo anterior, el reconocimiento y pago de prestaciones sociales que se causen a favor de los afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, se limitará al período de cotizaciones que haya efectivamente recibido el Fondo y al valor del pasivo actuarial que le haya sido efectivamente cancelado”. (Subrayados fuera de texto)

La CGN, mediante concepto emitido con el N° 20162000014201 de fecha 25 de mayo de 2016, dirigido a la doctora Yurany Andrea León Bueno, Profesional Universitario de la Contraloría General de la República, como parte de la Comisión de Auditoría al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Fomag), señaló lo siguiente:

“(…) Evaluadas las diferentes circunstancias relacionadas con la naturaleza de las operaciones a cargo del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio FOMAG como Fondo Administrador de Cesantías, al recibir los aportes entregados por la Nación a cuenta de las entidades territoriales para el pago de las cesantía al personal docente, en el patrimonio autónomo se deberá reconocer un pasivo en la subcuenta 242003-Cesantías según aportes de la cuenta 2420-APORTES POR PAGAR A AFILIADOS, donde se requerirá controlar separadamente lo aportado por cada entidad territorial. Una vez se apruebe el acto administrativo de reconocimiento de la cesantía a favor de un afiliado en particular, se reclasificará lo correspondiente a la subcuenta 242001-Cesantías e intereses liquidados por pagar.

En consecuencia, se modifica el concepto N°. 20109147159 de octubre 27 de 2010, dirigido a la doctora María Margarita Cárdenas P., Profesional Universitario de la Contraloría General de la República y el concepto N° 20152000045461 de fecha diciembre 14 de 2015, dirigido al doctor William Mariño Ariza, Gerente de Operaciones de la Fiduciaria la Previsora S.A., en el sentido de que los recursos recibidos por el FOMAG no deben registrarse como un recurso recibido en administración, sino como se señala en el párrafo inmediatamente anterior. Por su parte, con el giro de los recursos al FOMAG, la entidad territorial debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR”.

Al respecto, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en la descripción y dinámica de la Cuenta 2420-APORTES POR PAGAR A AFILIADOS, establece:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las cesantías pendientes de pago, pertenecientes a los afiliados del sector público y privado. (...)

SE DEBITA CON:

- 1.- El giro de las cesantías parciales o definitivas.
- 2.- El abono a las obligaciones de los afiliados.
- 3.- El traslado a fondos privados.

SE ACREDITA CON:

- 1.- El valor de los reportes efectuados por las entidades vinculadas.
- 2.- El abono en las cuentas individuales de los afiliados.
- 3.- El ajuste mensual de las cuentas individuales de los afiliados por intereses.”

CONCLUSIONES

El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio Fomag es un fondo creado como una cuenta especial que administra, invierte y cumple con los objetivos definidos en la ley que le dio origen y que se gestiona a través de un contrato de fiducia mercantil cuyo fideicomitente es el Ministerio de Educación Nacional. Este patrimonio autónomo se constituye como un mecanismo *sui generis* para el manejo de los recursos que deben administrarse en cuentas separadas, atendiendo lo dispuesto en el Artículo 132 de la Ley N° 100 de 1993 en materia de separación de riesgos y lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

Tal como lo señala el párrafo 1 del artículo 18 de la Ley N° 715 de 2001, los aportes patronales y del servidor para la seguridad social de los docentes y directivos docentes afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (FOMAG) se descuenta directamente por la Nación del giro mensual. La entidad territorial debe incorporar y registrar la ejecución de estos recursos en sus presupuestos de Ingresos y Gastos sin situación de fondos; así mismo, debe conciliar periódicamente la información con la fiduciaria administradora de los recursos del Fondo para garantizar que los descuentos efectuados correspondan con los aportes efectivamente causados y realizar los ajustes correspondientes durante la respectiva vigencia.

De conformidad con lo señalado en los Artículos 1º y 2º del Decreto Nacional Nº 3752 de 2003, los docentes del servicio público educativo vinculados a las plantas de personal de los entes territoriales deberán ser afiliados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio. También señala el citado Decreto, que la falta de afiliación del personal docente al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio implica la responsabilidad de la entidad territorial nominadora por la totalidad de las prestaciones sociales que correspondan, sin perjuicio de las sanciones administrativas, fiscales y disciplinarias a que haya lugar.

Lo anterior fue ratificado por el Artículo 56 de la Ley Nº 962 de 2005, el cual establece que las prestaciones sociales que paga el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio deben reconocerse por este Fondo. Tal reconocimiento se concreta con la aprobación del proyecto de resolución por parte de quien administre el Fondo, acto administrativo que debe ser elaborado por el Secretario de Educación de la Entidad Territorial certificada a la que se encuentre vinculado el docente beneficiario.

Evaluadas las diferentes circunstancias relacionadas con la naturaleza de las operaciones a cargo del Fomag, como Fondo Administrador de Cesantías, se ratifica la doctrina contable pública emitida con la comunicación Nº 20162000014201, de fecha 25 de mayo de 2016, dirigida a la doctora Yurany Andrea León Bueno, Profesional Universitario de la CGR; por tanto, al recibir los aportes entregados por la Nación a cuenta de las entidades territoriales para el pago de las cesantía al personal docente, en el patrimonio autónomo se deberá reconocer un pasivo en la subcuenta 242003-Cesantías según aportes de la cuenta 2420-APORTES POR PAGAR A AFILIADOS, donde se requerirá controlar separadamente lo aportado por cada entidad territorial. Una vez se apruebe el acto administrativo de reconocimiento de la cesantía a favor de un afiliado en particular, se reclasificará lo correspondiente a la subcuenta 242001-Cesantías e intereses liquidados por pagar.

CONCEPTO No. 20162000040131 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Deudores Cuentas de orden acreedoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento en el Fondo BEPS de: Los recursos recibidos de los vinculados al Fondo, de la fiducia de inversión constituida con

	<p>estos recursos, del abono de los rendimientos a los vinculados, del incentivo calculado sobre los ahorros.</p> <p>Reconocimiento en Colpensiones del título emitido por los incentivos por ahorros en BEPS y de los recursos recibidos del Gobierno Nacional para cancelar el título emitido.</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Otros activos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento en el Fondo BEPS de los recursos recibidos de los vinculados al Fondo, de la fiducia de inversión constituida con estos recursos, del abono de los rendimientos a los vinculados, de la causación del incentivo en el Fondo BEPS . Reconocimiento en Colpensiones del título emitido por los incentivos por ahorros en BEPS y de los recursos recibidos del Gobierno Nacional para cancelar el título emitido

Doctora

ADRIANA MARÍA GUZMÁN RODRÍGUEZ

Vicepresidente Administrativo

Colpensiones

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-007676-2 del 22 de noviembre de 2016 mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los títulos que debe emitir Colpensiones por el valor del incentivo al ahorro constituido como un subsidio periódico o aporte económico otorgado por el Estado de manera individual para cada beneficiario sobre los aportes que haya realizado en el respectivo año en el Fondo BEPS.

Además, en la presente comunicación se dará trámite al radicado 20135500041612, mediante la cual solicitaban el procedimiento contable a aplicar por el Fondo del Servicio Social Complementario-BEPS, para reconocer en su contabilidad las operaciones por el recaudo de los aportes e indemnizaciones recibidas de los vinculados, por la constitución de la fiducia de

inversión con los recursos recibidos por el Fondo BEPS y el abono de los rendimientos a las cuentas individuales.

Así mismo, se indicará el procedimiento a aplicar por Colpensiones para reconocer los incentivos que entregará el gobierno en razón a que el Fondo BEPS únicamente reconocerá los recursos de los terceros ahorradores.

La entidad solicita la respuesta con base en el Régimen de contabilidad pública precedente y en el contexto de la Nueva Normativa Contable pública, adoptada para las entidades de Gobierno con la Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

El contexto jurídico para la creación del Fondo BEPS, está contenido en el Acto Legislativo 01 de 2005, en donde se adicionó el artículo 48 de la Constitución Política, en los siguientes términos, “Para la liquidación de las pensiones Ninguna pensión podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente. Sin embargo, la ley podrá determinar los casos en que se puedan conceder beneficios económicos periódicos inferiores al salario mínimo, a personas de escasos recursos que no cumplan con las condiciones requeridas para tener derecho a una pensión.” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente en la Ley N° 1328 de 2009 “Por la cual se dictan normas en materia financiera, de seguros, del mercado de valores y otras disposiciones”, fue reglamentado el tema de los Beneficios económicos periódicos, en los siguientes términos, “**ARTÍCULO 87. BENEFICIOS ECONÓMICOS PERIÓDICOS.** Las personas de escasos recursos que hayan realizado aportes o ahorros periódicos o esporádicos a través del medio o mecanismo de ahorro determinados por el Gobierno Nacional, incluidas aquellas de las que trata el artículo 4 de la Ley 1151 de 2007 podrán recibir beneficios económicos periódicos inferiores al salario mínimo, de los previstos en el Acto legislativo N° 01 de 2005, como parte de los servicios sociales complementarios, una vez cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que hayan cumplido la edad de pensión prevista por el Régimen de Prima Media del Sistema General de Pensiones.
2. Que el monto de los recursos ahorrados más el valor de los aportes obligatorios, más los aportes voluntarios al Fondo de Pensiones Obligatorio y otros autorizados por el Gobierno Nacional para el mismo propósito, no sean suficientes para obtener una pensión mínima.
3. Que el monto anual del ahorro sea inferior al aporte mínimo anual señalado para el Sistema General de Pensiones.

PARÁGRAFO. Para estimular dicho ahorro a largo plazo el Gobierno Nacional, con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad Pensional y teniendo en cuenta las disponibilidades del mismo, podrá establecer incentivos que se hagan efectivos al finalizar el período de acumulación denominados periódicos que guardarán relación con el ahorro individual, con la fidelidad al programa y con el monto ahorrado e incentivos denominados puntuales y/o aleatorios para quienes ahorren en los períodos respectivos. (...)

Los recursos acumulados por los ahorradores de este programa constituyen captaciones de recursos del público; por tanto el mecanismo de ahorro al que se hace referencia en este artículo será administrado por las entidades autorizadas y vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

El Gobierno Nacional podrá establecer el mecanismo de administración de este ahorro, teniendo en cuenta criterios de eficiencia, rentabilidad y los beneficios que podrían lograrse como resultado de un proceso competitivo que también incentive la fidelidad y la cultura de ahorro de las personas a las que hace referencia este artículo.

Con las sumas ahorradas, sus rendimientos, el monto del incentivo obtenido y la indemnización del Seguro, cuando a ella haya lugar, el ahorrador podrá contratar un seguro que le pague el Beneficio Económico Periódico o pagar total o parcialmente un inmueble de su propiedad. “

De otra parte el artículo 5° del Decreto N° 604 de 2013 señala, “Registro y contabilización de aportes al Servicio Social Complementario BEPS. Los recursos que por concepto de aportes realice cada beneficiario del Servicio Social Complementario BEPS, junto con los rendimientos que se generen, se deberán registrar y contabilizar en cuentas individuales dentro del fondo común de BEPS administrado por Colpensiones.

Parágrafo. El beneficio que eventualmente se genere, se deberá calcular y pagar exclusivamente con los recursos contabilizados en la cuenta individual y no con los acreditados en el Fondo Común.”

En relación con el incentivo, esta misma norma en los artículos 6° y 8° señalan: “Artículo 6° Incentivo periódico. El incentivo es un subsidio periódico que consiste en un aporte económico otorgado por el Estado que se calcula anualmente de manera individual para cada beneficiario, sobre los aportes que haya realizado en el respectivo año y por lo tanto, se constituye en un apoyo al esfuerzo de ahorro, cuya finalidad última es desarrollar el principio de solidaridad con la población de menor ingreso. Su monto anual es un subsidio periódico al ahorro y se contabiliza anualmente. (...)

Artículo 8°. Estimación del incentivo periódico. Dentro del primer mes de cada año calendario la administradora del mecanismo BEPS calculará el subsidio periódico que se le otorgaría a cada persona en caso de que cumpla los requisitos correspondientes e informará a cada beneficiario el valor de su ahorro durante los años anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 4936 de 2011 que aprobó la estructura interna de Colpensiones, en el parágrafo 1 del artículo 4º, señala:

“Parágrafo 1º. Para la protección de los derechos de los afiliados, pensionados, ahorradores y beneficiarios de Colpensiones y una adecuada y transparente administración de los recursos, no harán parte del patrimonio de Colpensiones y tendrán contabilidades separadas los fondos y cuentas destinados al pago de las pensiones, las prestaciones económicas y los aportes con los cuales estos se conforman. Así mismo, los fondos, cuentas y aportes del sistema de ahorros con Beneficios Económicos Periódicos no harán parte del patrimonio de Colpensiones y se contabilizarán en forma independiente. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en lo relativo a la normatividad contable pública, debemos señalar:

Régimen de Contabilidad Pública precedente.

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

Los recursos de los ahorradores que los vinculados entregan para el Fondo BEPS, constituyen pasivos, respecto de los cuales el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala en los párrafos 204 y 205: “204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

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. (...)”

2- Conformación de un portafolio de inversiones

Dado que para la administración de los recursos recibidos por el Fondo BEPS se ha constituido una fiducia de Inversión, es pertinente atender lo señalado en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable Pública participe como Fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de

Contabilidad Pública, que señala “(…) Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, (…)

1. ENCARGOS FIDUCIARIOS. El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el estatuto general de contratación de la administración pública, por parte de las entidades contables públicas.

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de causación o devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. (...).

2. FIDUCIA DE INVERSIÓN – INVERSIONES CON DESTINACIÓN ESPECÍFICA. Es el negocio fiduciario en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente.

Los encargos fiduciarios celebrados con esta finalidad se registran debitando la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión, de la cuenta 1424-Recursos entregados en administración y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.”

3- Emisión del título

La Norma técnica relativa a las Cuentas de Orden, párrafos 307 y 311 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan: “Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.”

Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno- Resolución 533 de 2015

1- Recaudado de los aportes al sistema BEPS

El Marco conceptual para la Preparación y Presentación de la información financiera de las entidades de Gobierno define los pasivos como, “una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.”

Así mismo indica, “se reconocerán las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.”

Para la medición de los pasivos se aplicará, entre otros la base del costo que corresponde a “la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, (...). La medición al costo es adecuada cuando es probable que los pasivos se liquiden en las condiciones establecidas. (...)”

2- Conformación de un portafolio de inversiones

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno describe la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad 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 en efectivo. 2-El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo. 2-El valor de los pasivos pagados.”

3- Emisión del título

El Catálogo General de cuentas para las entidades de Gobierno describe las Cuentas de Orden acreedoras de control como, “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.”

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar,

CONCLUSIONES

De conformidad con las normas que reglamentan los beneficios económicos periódicos- BEPS, los recursos de los ahorradores constituyen captaciones de recursos del público, controlados y regulados por las normas que expide la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por su parte, el Decreto que aprobó la estructura interna de Colpensiones, prevee que los aportes del sistema de ahorros con Beneficios Económicos Periódicos-BEPS, no harán parte del patrimonio de Colpensiones y se contabilizarán en forma independiente para lo cual se crea el Fondo BEPS administrado por Colpensiones y con los recursos recibidos se constituirá una fiducia de inversión.

Régimen de Contabilidad Pública precedente

I. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con los recursos recibidos de los ahorradores en la Contabilidad del Fondo BEPS:

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

Los aportes de los vinculados al sistema BEPS están constituidos por aportes individuales, indemnización sustitutiva, devolución de aportes. Los aportes y demás componentes del Fondo rBEPS deberán identificarse en cuentas individuales a nombre del aportante dentro del Fondo común de BEPS administrado por Colpensiones.

Los aportes que recibe el Fondo BEPS constituyen para este una obligación a reconocer contablemente mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En

administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en donde se identificarán los aportes recibidos de los vinculados en cuentas individuales.

2- Conformación del portafolio de inversiones a través de la constitución de una fiducia de inversión.

Al haber definido la norma que los recursos recibidos serán administrados en forma independiente del patrimonio de Colpensiones, con los recursos del Fondo BEPS se constituyó una fiducia de inversión, que será reconocida en la contabilidad del Fondo como un derecho debitando la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto de la comisión que se causa en favor de la fiduciaria, deberá atenderse el procedimiento contable determinado en el concepto N° 20140000034571 de 16 de diciembre de 2014.

3- Reconocimiento de los rendimientos generados en el manejo del portafolio de inversiones, que deberán abonarse a las cuentas individuales de los vinculados.

Considerando que los rendimientos generados en la administración del portafolio de inversiones deberán incrementar el portafolio y alternamente abonarse a las cuentas individuales de los vinculados, en el Fondo BEPS se reconocerá el abono en cuenta, mediante un débito en la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

4- Reconocimiento del valor del incentivo liquidado e informado por Colpensiones, en las cuentas individuales.

El Gobierno Nacional reconoce por los ahorros efectuados por el vinculado un porcentaje a título de incentivo que hará parte del acumulado de aportes y será cancelado cuando el vinculado cumpla los requisitos para iniciar el disfrute de su pensión; hasta cuando se presente este hecho el Fondo BEPS llevará el control del incentivo en cuentas de orden para lo cual registrará un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

II. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con el incentivo en la contabilidad de Colpensiones.

La normatividad que regula los BEPS dispone que como un apoyo al esfuerzo de ahorro efectuado por el vinculado se dará un incentivo anual, constituido por un subsidio periódico o aporte económico otorgado por el Estado de manera individual para cada beneficiario sobre los aportes que haya realizado en el respectivo año. Dentro del primer mes de cada año calendario la administradora del mecanismo BEPS calculará el subsidio periódico que se le otorgaría a cada persona en caso de que cumpla los requisitos correspondientes e informará a cada beneficiario el valor de su ahorro durante los años anteriores, para lo cual Colpensiones en su contabilidad reconocerá las operaciones relacionadas con el incentivo así:

1. Reconocimiento del título emitido por Colpensiones.

Cuando el beneficiario cumpla las condiciones que lo hacen acreedor al pago del incentivo, se genera para el Gobierno Nacional el reconocimiento del gasto público social por concepto del subsidio otorgado y la obligación de pago a tres años. De otra parte, como la ley dispuso que Colpensiones es la entidad encargada de emitir el título a favor de la aseguradora para que ésta proceda al pago de la pensión al ahorrador, pero no es la entidad que dispondrá de recursos propios para su cancelación, los títulos emitidos serán controlados en cuentas de orden por Colpensiones acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2. Registro de los recursos entregados por la Nación para el pago de los incentivos causados.

Con los recursos girados por el Gobierno Nacional para el pago del incentivo, Colpensiones cancela las cuentas de orden referidas en el punto anterior, reconoce los recursos recibidos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, que será cancelada con el giro a la aseguradora para la redención del título entregado por Colpensiones.

3- Cómo deberán registrarse contablemente los costos por administración del Fondo BEPS, considerando que serán cubiertos con transferencias del Presupuesto Nacional ?

Para el reconocimiento de los gastos de administración del Fondo BEPS, realizados por Colpensiones mediante convenio interadministrativo celebrado con el Ministerio del Trabajo,

en concepto 20140000034571 de 16 de diciembre de 2014, dirigido a esa entidad, la CGN señaló el procedimiento a aplicar por Colpensiones así como por el Fondo BEPS.

Marco normativo Entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015

En aplicación del Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, el reconocimiento de las operaciones se realizará según los siguientes registros:

I. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con los recursos recibidos de los ahorradores en la Contabilidad del Fondo BEPS:

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

Los aportes recibidos en el Fondo BEPS constituyen para este una obligación a reconocer contablemente mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en donde se identificarán los aportes recibidos de los vinculados en cuentas individuales.

2- Constituir el encargo fiduciario del portafolio de inversiones a través de la constitución de una fiducia de inversión.

Al constituirse una fiducia de inversión con los recursos administrados por el Fondo BEPS, éste deberá reconocer el derecho debitando la subcuenta 190802-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3- Reconocer los rendimientos generados en el manejo del portafolio de inversiones, que deberán cargarse a las cuentas individuales de los vinculados.

En consideración a que los rendimientos generados en la administración del portafolio de inversiones deberán abonarse a las cuentas individuales de los vinculados, en el Fondo BEPS se reconocerá la variación en la fiducia de inversión originada en los rendimientos, debitando la subcuenta 190802-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

4- Reconocer el valor del incentivo liquidado e informado por Colpensiones en las cuentas individuales.

El valor liquidado por concepto del incentivo se controlará en cuentas de orden, acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

II. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con el incentivo en la contabilidad de Colpensiones.

1. Reconocimiento del título emitido por Colpensiones.

Cuando el beneficiario cumpla las condiciones que lo hacen acreedor al pago del incentivo, se genera para el Gobierno Nacional el gasto público social y la obligación de pago a tres años, que estará representada en el título que emite Colpensiones a favor de la aseguradora para que ésta proceda al pago de la pensión al ahorrador. Al no corresponder a Colpensiones realizar desembolsos propios para la cancelación de los títulos, estos serán controlados en cuentas de orden acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2. Registro de los recursos entregados por la Nación para el pago de los incentivos causados.

Con los recursos recibidos para el pago del incentivo, Colpensiones cancela las cuentas de orden señaladas en el punto anterior, reconoce la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, que será cancelada con el giro a la aseguradora para la redención del título entregado por Colpensiones.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000007241 del 11-03-2016
20162000010441 del 08-04-2016
20162000010491 del 08-04-2016
20162000010501 del 08-04-2016
20162000013291 del 13-05-2016
20162000017981 del 06-07-2016
20162000019551 del 22-07-2016

20162000019611 del 25-07-2016
 20162000020831 del 03-08-2016
 20162000028921 del 27-09-2016
 20162000034651 del 09-11-2016
 20162000039331 del 15-12-2016
 20162000040181 del 21-12-2016

1.14 OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL

CONCEPTO No. 20162000000371 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Obligaciones laborales de seguridad social integral Pasivos estimados Otros ingresos
	SUBTEMA	Diferencia entre pasivos estimados y pasivos reales Reconocimiento de ingresos en aplicación del principio de causación.

Doctora
 ELIZABETH CORTÉS CORTÉS
 Contadora
 Instituto Popular de Cultura

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 2015550005935-2 en la cual manifiesta:

“1.-QUIERO SABER SI ME PUEDEN PRECISAR CUAL ES LA DIFERENCIA ENTRE LAS CUENTAS 2505 Y LA 2715 EN EL MANEJO DE LOS PASIVOS ESTIMADOS PARA LA ENTIDAD PUBLICA.

2- Si la entidad publica (Sic) presta servicios educativos cuando (Sic) es necesario distribuir el ingreso de matricula (Sic) en el periodo academico (Sic) vigente, recibiendo el ingreso en una cuenta 2910 y en la medida que transcuerra (Sic) el semestre cargarlos al ingreso, basados en la premisa que todo el recaudao (Sic) del mes X debera (Sic) ser distribuido en el periodo.

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

CONSIDERACIONES

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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.

1.1.1. 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.

.1.1.1. Ingresos

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, (...)

(...)

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo. (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:

“2505 - SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

2715 PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción.

2910 INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.

- El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

La diferencia entre las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2715- PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, la establece la norma técnica de los pasivos en el párrafo 205 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP. “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”. La cuenta 2505 representa un pasivo real, una obligación cierta determinada en forma objetiva y precisa, en tanto que, la cuenta 2715 es una estimación que permite hacer el reconocimiento aproximado de obligaciones cuando no existen las bases suficientes para determinar su valor definitivo. Una vez se pueda establecer el pasivo real, deben efectuarse las reclasificaciones respectivas.

De otra parte, respecto al reconocimiento del ingreso por venta de servicios, cuyo pago ha sido anticipado, en aplicación del principio de causación, éste debe reconocerse como consecuencia de la prestación del servicio, de conformidad con la norma técnica de ingresos, que señala: “267. (...), los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”

CONCEPTO No. 20162000016361 DEL 17-06-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Obligaciones laborales y de seguridad social integral Pasivos estimados Otros gastos

SUBTEMA	Reversión de cuotas partes pensionales – Artículo 78 de la Ley 1753 de 2015
----------------	-----------------------------------------------------------------------------

Doctora

FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ

Subdirectora Financiera

Departamento Nacional de Planeación

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 2016-550-003938-2, de fecha 31 de mayo de 2016, mediante la cual consulta el procedimiento contable para aplicar lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, en relación con la supresión de los derechos y obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 633 de 2014, con la cual se incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, respecto de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, señala:

“1. REGISTRO DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para tal efecto, se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), y se acreditan las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

(...)

3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

(...)

Cuando existan cuotas partes de pensiones a cargo de otras entidades, la entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor del gasto que le corresponda; un débito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de la cuota parte por cobrar, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realizará debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

(...)

6. REGISTRO DE LAS CUOTAS PARTES DE PENSIONES A CARGO

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá el pasivo exigible correspondiente a las cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510207-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

La entidad responsable del pasivo pensional registrará el pago por concepto de cuotas partes de pensiones mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar lo siguiente:

La Resolución 633 de 2014 señala el procedimiento contable a aplicar para el reconocimiento, actualización y amortización de las cuotas partes de pensiones por parte de las entidades responsables del pasivo pensional, según el cual, cuando se presenta el pasivo exigible a cargo de la entidad por este concepto, se reconoce la obligación en la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Es así como, para atender a lo señalado por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, cuando la entidad responsable concluye que debe aplicar la norma e identifica las obligaciones a favor de entidades del orden nacional, que en los términos de la ley debe suprimir, disminuirá el pasivo registrado en la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y reconocerá un ingreso por recuperaciones.

Como además, la entidad responsable reconoce en la contabilidad el cálculo actuarial por cuotas partes de pensiones, el valor pendiente por amortizar se cancelará debitando la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y acreditando la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

También se disminuirá el saldo de la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, que corresponde al valor del pasivo estimado ya amortizado, y se reconocerá un ingreso por recuperaciones.

Ahora bien, cuando al reconocer la nómina de pensionados a cargo, la entidad reconoció derechos a favor por cuotas partes, reversará el registro efectuado mediante un débito en la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Es del caso mencionar que esta operación se realizará entre las entidades públicas del orden nacional que hacen parte del presupuesto general de la Nación, y los hechos derivados de su reconocimiento son objeto de revelación en notas a los estados contables de la entidad.

CONCEPTO No. 20162000021011 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Obligaciones laborales de seguridad social integral
	SUBTEMAS	Factores a considerar en el reconocimiento de provisiones y del pasivo real de cesantías.

Doctora
 DIANA BEATRIZ PEREZ OSPINA
 Profesional Universitaria de Nómina
 Municipio de Florencia
 Florencia- Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N° 20165500042352 el día 17 de junio de 2016, mediante la cual solicita se le indique si es procedente tener en cuenta para la liquidación de cesantías los ítems del Decreto Nacional N° 1045 de 1978 si no han sido liquidados y pagados a cada funcionario o lo conceptualizado por la Función Pública y la ESAP referente al tema.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define los Principios de Contabilidad que rigen el proceso para la generación de la información contable pública, de los cuales citamos el de Devengo o Causación y el de la Prudencia, que señalan:

“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.

(...)

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con los pasivos, las Normas técnicas relativas a los pasivos del Régimen de Contabilidad Pública establecen:

“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.

(...)

9.1.2.4 Obligaciones laborales y de seguridad social integral

227. **Noción.** Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.

228. Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios.

(...)

9.1.2.6 Pasivos estimados

233. **Noción.** Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice". (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

“2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción. Cuando se trate de prestaciones que previamente debieron ser provisionadas, la contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales.

2715-PROVISION PARA PRESTACIONES SOCIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.

La contrapartida corresponde al concepto Sueldos y Salarios de los grupos 51-De Administración, 52-De Operación, 55-Gasto Público Social y la clase 7-Costos de Producción.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Para efectos del reconocimiento de las prestaciones sociales de los servidores públicos el Régimen de Contabilidad Pública, en cumplimiento del Principio de Causación, contempla dos instancias, a saber: El registro de provisiones, como un mecanismo de aproximación del gasto y el reconocimiento de un pasivo cierto, mediante el cual se registra el valor definitivo de las obligaciones a cargo del empleador.

De manera periódica, el empleador debe realizar mensualmente una provisión de las prestaciones sociales de los empleados, según las funciones del servidor público, para el cual deberá utilizar todos los factores que pueden incidir en la determinación estimada del gasto respectivo. En tanto que en el momento de efectuar el reconocimiento de la obligación a pagar, es decir del pasivo cierto, deberán hacerse los cálculos con los factores que efectivamente le corresponden al servidor público, de conformidad con la legislación laboral aplicable, caso en el cual se deben efectuar los ajustes respectivos por los mayores o menores valores que se hayan considerado en el cálculo de la provisión antes mencionada.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000018231 del 07-07-2016

20162000000341 del 13-01-2016

20162000039151 del 14-12-2016

1.15 OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS

CONCEPTO No. 20162000013701 DEL 19-05-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Otros bonos y títulos emitidos
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de los bonos pensionales emitidos y de los bonos pensionales provisionales

Doctora

ALBA LUCÍA CASTAÑO CASTRILLÓN

Profesional Universitario 1

Contraloría General de Medellín

Medellín -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación, con N°. 2016-550-002697-2, del 07 de abril de 2016, mediante la cual consulta si es viable la disminución de la cuenta Provisión para bonos pensionales del Balance General de la ESE Metrosalud presentado a diciembre de 2015, que originó la disminución del pasivo total en un 55.9% respecto del año anterior.

La administración argumenta que dio aplicación a la Resolución 633 del 19 de diciembre de 2014 de la Contaduría General de la Nación, aun cuando no se ha legalizado el convenio de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y con el Municipio de Medellín. Por lo anterior pregunta:

“Teniendo en consideración que no se ha materializado el hecho económico que soporta esta transacción, ¿Es posible para la ESE Metrosalud disminuir su pasivo afectando el capital fiscal del patrimonio, tal como lo establece la mencionada resolución, sin más soporte que ella misma?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 633 de 2014 “Por la cual se modifica el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional”, señala:

“8. REGISTRO DE BONOS PENSIONALES

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.

(...)

8.4 Liquidación provisional de bonos pensionales. Las entidades responsables del pasivo pensional revelarán la liquidación provisional de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera correspondiente a la obligación potencial a cargo, mediante un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 9149-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito a la subcuenta 990520-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR EL CONTRA (DB).

(...)

ARTÍCULO 5º. Transitorio. Los ajustes 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.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que con la expedición de la Resolución 633 de 2014, el tratamiento contable del rubro de bonos pensionales fue modificado en el sentido de reconocer el pasivo de estas obligaciones, bonos emitidos, cuando el responsable de atenderlas emita el acto administrativo en el cual reconoce el derecho al beneficiario del bono pensional. Por su parte, las liquidaciones provisionales se registrarán en cuentas de orden contingentes, hasta tanto surta el trámite mencionado para presentar así un pasivo ajustado a la realidad de los hechos económicos.

Es de anotar que los bonos provisionales que las entidades mantenían en el cuerpo del balance debieron cancelarse, según lo señalado por la Resolución 633 de 2014, afectando el capital fiscal del patrimonio.

Ahora bien, respecto del contrato de concurrencia, es pertinente precisar que con ese acuerdo se determinarán los recursos que aportan las diferentes entidades que concurren al pago del pasivo pensional, por lo que con independencia de su formalización, la entidad deberá tener reconocido en su contabilidad el pasivo pensional que le obliga como responsable, según la valoración respectiva.

En consecuencia, la entidad presentará en su contabilidad un pasivo pensional que comprenderá, el cálculo actuarial del pasivo, los bonos emitidos, y la reserva financiera actuarial compuesta por los recursos que respaldan el pasivo pensional en los cuales se tendrá la cuenta por cobrar por los recursos del contrato de concurrencia una vez formalizado.

1.16 PASIVOS ESTIMADOS

CONCEPTO No. 20162000002441 DEL 12-02-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente.
1	TEMA	Pasivos estimados Otros ingresos Gastos Por Provisiones, Depreciaciones y Amortizaciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de obligaciones por sentencia con fallo a cargo de la empresa

Doctor
EDISON ALBERTO MOSQUERA QUINTO
Jefe De Presupuesto
Empresa Municipal De Mercadeo De Apartado

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 20165500003342-2 en la cual manifiesta:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

914

“mi inquietud es la siguiente, durante año 2015 un juez de la república profirió sentencia en contra de la empresa, mi pregunta es: registro un pasivo, pero tengo inquietud referente a la contrapartida si es manejado al patrimonio o se lleva al gasto...”

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

CONSIDERACIONES

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, prescribe:

“(...)

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.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

- Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias ó 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Bajo la presunción de una correcta aplicación del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, con la

sentencia definitiva condenatoria, la entidad contable pública debe atender a alguna de las alternativas que a continuación se presentan:

- Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, un débito en la subcuenta 271005-Litigios de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES
- Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado, un débito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por el valor estimado y un debito en la subcuenta 580812-Sentencias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, por la diferencia entre el valor a pagar y el valor estimado, y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado y la provisión fue constituida en el mismo periodo contable, un débito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y créditos en las subcuentas 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor liquidado, y en 531401- Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por la diferencia entre el estimado y el valor a pagar.
- Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado; y la provisión no fue constituida en el mismo período contable, un débito en la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor liquidado y en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS por la diferencia entre el valor estimado y el valor a pagar.

Ahora bien, si la Empresa no aplicó el procedimiento descrito anteriormente, es decir no estimo las provisiones; para el reconocimiento del pasivo real, registrar un débito en la subcuenta 580812-Sentencias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si el proceso se dio dentro del periodo, o en la subcuenta 581590 Provisiones, depreciaciones y amortizaciones, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el proceso corresponde a períodos anteriores y en ambos casos, un crédito en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. Este procedimiento aplica de manera extraordinaria, y no podrá adoptar su aplicación como una costumbre, toda vez que se estaría contraviniendo la aplicación plena del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20162000006821 DEL 10-03-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Pasivos estimados
	SUBTEMA	Reversión del pasivo estimado por litigios y demandas

Doctora

ALBA LUCIA MIRA MUÑOZ

Contadora

Canal Regional de Televisión para el Pacífico Ltda.

Santiago de Cali

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radica en la Contaduría General de la Nación con N° 20165500014042, del 18 de febrero de 2016, mediante la cual indica lo siguiente:

Nuestra Entidad TELEPACIFICO LTDA Código: 131210000 atendiendo a los procedimientos de cierre establecidos por la Contaduría General de la Nación en su manual de procedimientos, y en el instructivo de cierre No 003 de diciembre 9 de 2015 realizó el proceso de cierre contable del ejercicio 2015.

Se registró una provisión por concepto de un proceso de conciliación que se venía llevando a cabo con un proveedor para el reconocimiento de una obligación a cargo de nuestra Entidad, la provisión fue registrada en la cuenta 531401-PROVISIÓN CONTINGENCIAS — LITIGIOS Y DEMANADAS; contra la cuenta 271005-PROVISIÓN CONTINGENCIAS — LITIGIOS Y DEMANDAS.

Lo anterior con base en la información suministrada por la oficina jurídica de la Entidad y la confirmación de procesos realizada por parte del Revisor Fiscal de la Entidad al Abogado Externo que tenía a cargo el proceso, por lo cual ya se tenía conocimiento del proceso de conciliación que Telepacífico venía realizando con el proveedor.

Al emitir los Estados Financieros del periodo 2015, el Representante Legal saliente, presenta objeción a los mismos indicando que en su opinión no debe registrarse esta provisión en el año 2015 y solicita sea retirada de la contabilidad, para proceder a la firma de los mismos.

En el mes de enero de 2016 ya nos fue entregada la orden de pago de dicha conciliación y de revertirse la provisión el gasto quedarla registrado en la vigencia 2016.

Con el único fin de poder dejar los Estados contable en especial el principio de devengo o causación, respetuosamente solicito a usted su concepto en cuanto al tratamiento contable de esta situación.

CONSIDERACIONES

En consideración con las características fundamentales de la información contable pública contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública, se establece lo siguiente:

(...) “103. 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.

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

105. Objetividad. La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

107. RELEVANCIA. La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la

declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

108. Oportunidad. La información contable pública es oportuna si tiene la posibilidad de influir a tiempo sobre la acción, los objetivos y las decisiones de los usuarios con capacidad para ello. La disponibilidad para satisfacer las demandas por parte de los usuarios es fundamental, en la medida que permite evaluar la eficiencia y eficacia de la información contable pública y del sistema que la produce.

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.

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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.

111. COMPRENSIBILIDAD. La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.

112. Racionalidad. La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.

113. Consistencia. La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme.”

Ahora bien, 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, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314- PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones que anteceden y en aras de información contable pública que satisfaga la equidad de las necesidades de información de los usuarios reales y potenciales en términos de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, se concluye que antes de considerar la reversión del pasivo estimado por litigios y demandas, la empresa debió

determinar mediante una evaluación de riesgos a través de la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o mediante evaluación del estado del proceso.

Si la evaluación de la Oficina Jurídica de la entidad se basa en la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o mediante el estado del proceso que diera cuenta de la inconveniencia de seguir reconociendo el pasivo estimado en los Estados Financieros del período 2015, es imperativo el reconocimiento de la provisión y el respectivo pasivo contingente.

CONCEPTO No. 20162000010511 DEL 08-04-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Pasivos estimados Gastos de administración Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento gastos asociados al pasivo pensional entidades empleadoras Reconocimiento de la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional Revelación de los ingresos y gastos asociados al pasivo pensional

Doctor
GERARDO ERNESTO MEJÍA ALVARADO
Gerente
Gerencia Nacional Financiera y Administrativa
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2015-550-006040-2, mediante la cual informa que:

“El cumplimiento de la Normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación en materia pensional para las entidades clasificadas como empleadoras, específicamente la Resolución 633 de diciembre de 2014 “Por medio de la cual se modifica el Manual de

Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, incorporando el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional” conlleva al reconocimiento contable como gasto operacional del valor de las nóminas canceladas durante la vigencia y del valor de la amortización del cálculo actuarial de acuerdo con lo establecido en el decreto 4565 del 2010 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; circunstancia que afecta negativamente el resultado del Fondo Pensional y por ende el Estado de actividad financiera, económica y social consolidado de la Universidad.

La aplicación de dicha normatividad generara un déficit operacional del Fondo Pensional de la Universidad Nacional de Colombia para la vigencia 2015 de aproximadamente \$176.026 millones de pesos como se evidencia a continuación:

CÓDIGO	CUENTAS	ESTADO DE ACTIVIDAD SIN RESOLUCIÓN 633	ESTADO DE ACTIVIDAD CON RESOLUCIÓN 633
4	INGRESOS	269,747	269,747
44	TRANSFERENCIAS	252,225	252,225
4428	OTRAS TRANSFERENCIAS	252,225	252,225
48	OTROS INGRESOS	17,521	17,521
4805	FINANCIEROS	1,376	1,376
4808	OTROS INGRESOS ORDINARIOS-CUOTAS PARTES DE PENSIONES	9,945	9,945
4810	EXTRAORDINARIOS	5,454	5,454
4815	AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES- OTROS INGRESOS	746	746
5	GASTOS	248,416	445,775
51	DE ADMINISTRACIÓN	246,974	444,333
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	246,973	444,332
5111	GENERALES-COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	1	1
53	PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	971	971
5314	PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS-LITIGIOS	971	971
58	OTROS GASTOS	471	471
5808	OTROS GASTOS ORDINARIOS-SENTENCIAS	450	450
5815	AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES	20	20
	EXCEDENTE/DEFICIT DEL EJERCICIO 2013 FONDO PENSIONAL	21,331	-176,028

Es así como para la vigencia 2015, el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social consolidado de la Universidad Nacional de Colombia se verá afectado negativamente en un monto aproximado de \$176.028 millones, como producto de la aplicación de la normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación en materia pensional, circunstancia que

conlleva a indicadores financieros negativos para la Universidad (Rentabilidad del Patrimonio y Rentabilidad del Activo) y a posibles análisis financieros y de gestión de la alta dirección no ajustados a la realidad financiera y económica de la Universidad, máxime cuando el déficit es generado por circunstancias diferentes al desarrollo de las actividades misionales de la Universidad como lo son la docencia, la investigación y la extensión.

Respecto al pasivo pensional la ley 1371 del 2009, establece que para la financiación de las obligaciones pensionales hay concurrencia en el pago de las mismas tanto de la Nación como de la Universidad, indicando que la concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte de la respectiva universidad. A su vez en el parágrafo 2 del artículo 3 estipula que la concurrencia de la universidad **“en ningún caso podrá exceder la suma correspondiente a los recursos que a la entrada en vigencia de la presente ley ésta destina para pensiones, y que provienen del aporte previsto en el artículo 86 de la ley 30 de 1992”**. (negrilla y subrayado fuera del texto).

Con respecto a la concurrencia por parte de la universidad en el pago de las obligaciones pensionales es importante aclarar que a la fecha y desde la promulgación de la ley 30 de 1992 la universidad no destina sus recursos propios para el pago de las pensiones, y que en este transcurso de tiempo, el pago de las obligaciones pensionales ha sido cubierto en su totalidad por la Nación a través de las transferencias mensuales efectuadas a la universidad.

El pasivo, entendido como el valor monetario total de las deudas y compromisos que gravan a una institución y que se reflejan en su contabilidad, lo debe registrar quien lo adeuda, en este sentido se debe observar que hoy, por mandato expreso de la Ley 1371, el único responsable del pasivo pensional es la Nación, quien conforme a la ley, tiene la obligación de garantizar los recursos para el pago de las obligaciones pensionales.

En el mismo sentido, y para desvirtuar la presunción de que el pasivo pensional es de la Universidad como empleadora y que así se debe registrar por tratarse de obligaciones frente a quienes fueron sus funcionarios, es necesario tener presente que, la Corte Constitucional en la sentencia C-507 de 2008, donde abordó en detalle el tema del pasivo de las Universidades Estatales señaló lo siguiente:

“Adicionalmente, tales argumentos desconocen que el régimen de transición establecido en la Ley 100 para las universidades nacionales parte de dos realidades incontrastables. Los regímenes pensionales especiales que dieron lugar al pasivo que hoy se discute, fueron implementados mientras las universidades eran establecimientos públicos con autonomía administrativa, pero gobernados y controlados por el Gobierno Nacional. No fueron fruto del ejercicio de la autonomía que la Carta de 1991 les asigna a estas entidades. **En segundo lugar, ni el régimen pensional anterior —diseñado o autorizado por el legislador— tenía**

como presupuesto que las rentas captadas a través de las cotizaciones pudieran cubrir la deuda pensional, ni las universidades públicas tienen las herramientas para producir ingresos destinados a sufragar estas deudas. Por esta razón se creó el “Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional” a través del artículo 130 tantas veces citado. A este respecto resulta un poco extraña la afirmación del Ministerio de Hacienda según la cual es injusto “trasladar” la deuda pensional histórica a los contribuyentes y sin embargo no considera injusto trasladarla a los estudiantes de las universidades públicas. Parecería como si el gobierno entendiera que las universidades son empresas con la capacidad de producir suficientes ganancias para solventar una deuda que, se respete, tiene origen en un régimen que no fue diseñado en virtud de la autonomía que la Carta les reconoce a estas entidades, sino en desarrollo del régimen legal anterior a la Carta de 1991. cuando estos centros académicos eran gobernados y controlados por el Gobierno Nacional.” (subrayados fuera de texto)

En concordancia con lo expuesto por la Corte en su sentencia C-507 de 2008, el Consejo de Estado ya se había pronunciado al respecto en la acción de cumplimiento impetrada por la Universidad contra el Gobierno Nacional, para el cumplimiento del artículo 86 de la Ley 30 de 1992, (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Tercera, fallo del 11 de febrero de 1999, MP. Dr. Juan de Dios Montes Hernández), cuando señaló que:

“En sana lógica una entidad pública presta el servicio público con su personal activo, el cual genera gastos que indudablemente corresponden al rubro de funcionamiento y sería absurdo incluir dentro de éste el pasivo prestacional que se debe pagar a quienes se encuentran desvinculados del servicio”.

La anterior normatividad permite concluir que corresponde a la Nación el reconocimiento y pago del pasivo pensional de las Universidades Públicas del país, hecho que se ajusta a la realidad de los últimos 20 años, durante los cuales el pago de las obligaciones pensionales se ha realizado con las transferencias efectuadas por la Nación (Actualmente Ministerio de Educación Nacional) a las Universidades. Hecho que se hace extensivo a la amortización del cálculo actuarial, el cual corresponde de acuerdo con la ley 1371 del 2009 a un pasivo con su correspondiente gasto a cargo de la nación y no de las universidades públicas, quienes en caso de reconocer contablemente la totalidad del pasivo pensional entrarían en causal de disolución por causas ajenas a sus actividades misionales; circunstancia que como fue anotado con anterioridad no se ajusta a la realidad financiera y económica — representación fiel — como característica fundamental de la información contable “Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo

Dado que la normatividad emitida por la Contaduría General de la Nación es de obligatorio cumplimiento para las entidades públicas y que la intención de la Universidad no es desacatar la misma, sino que los estados contables consolidados de la Universidad reflejen de forma razonable y confiable la información financiera, de forma que sean una representación fiel de la realidad muy respetuosamente se solicita:

1. Autorizar a la Universidad el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar con su respectivo ingreso al Ministerio de Hacienda y Crédito Público por el valor de la amortización anual del cálculo actuarial de acuerdo con lo establecido en la ley 1371 del 2009 - concurrencia de la Nación; hecho que conllevaría a que la aplicación de la Resolución 633 del 2014 de la Contaduría no afectara negativamente el estado de actividad de la Universidad. Lo anterior dado que a la fecha no ha sido posible suscribir el contrato de concurrencia con la nación por múltiples razones, que no viene al caso exponer en esta comunicación.
2. Por otra parte, solicitamos muy respetuosamente se evalúe la posibilidad de revelar la información del pasivo pensional en los estados contables como ingresos y gastos no operacionales, lo anterior sustentado en el hecho de que tanto los ingresos como los gastos pensionales no son generados por la actividades misionales de la Universidad (docencia, investigación y extensión), es más a la fecha no recibe cotizaciones para reconocimiento de nuevas pensiones, sino a las transferencias realizadas por la nación.

Consideramos que la presentación en los estados contables consolidados de la Universidad de los ingresos y gastos pensionales como operacionales no se ajusta a la realidad financiera y económica de la Universidad, dado que los mismos no son producto de las actividades misionales, sino complementarias, tal como lo manifiesta el Régimen de Contabilidad Pública en el numeral “**9.1.4. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental ...** 261. Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública.

262. Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. **Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la**

operación básica o principal. (negrilla y subrayado fuera de texto) Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado.

263. Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los transacciones, hechos u operaciones relacionados con los ingresos, gastos y costos de la entidad contable pública”

2. En caso de no ser viable ninguna de las anteriores solicitudes, muy amablemente les solicito analizar la problemática planteada y presentar otras opciones de reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional que sean una representación fiel de la realidad financiera, económica y legal, y que no perjudiquen los indicadores financieros de la Universidad y por ende su gestión.”

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 1371 de 2009 por la cual se establece la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales, establece lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley.

Los aportes de la Nación para estos efectos se considerarán como apropiaciones independientes a los destinados al pago de pensiones que establece el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

El pasivo al que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

Artículo 2°. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Las universidades objeto de la aplicación de la presente ley deberán constituir un fondo para el pago del pasivo pensional, el cual será una cuenta especial, sin personería jurídica, de la respectiva universidad, cuyos recursos serán administrados por una entidad fiduciaria vigilada por la Superintendencia Financiera de

Colombia, en forma independiente, mediante patrimonio autónomo. Los recursos y los rendimientos tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo.

Artículo 3°. Financiación del Pasivo. La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base.

(...)

Artículo 4°. Pasivo Pensional. Para establecer el monto del pasivo pensional que será objeto de la concurrencia se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido, conforme a las obligaciones descritas en el artículo 1° de la presente ley y de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas. Este pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)

Artículo 6°. Funciones de los Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Los fondos para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional tendrán las siguientes funciones:

1. Sustituir a las cajas, fondos, entidades de previsión existentes en dichas universidades, o a la universidad en el reconocimiento y pago de las obligaciones pensionales.
2. El pago de todas las obligaciones pensionales descritas en el artículo 1° de esta ley.
3. El reconocimiento y pago de las pensiones de quienes tenían cumplidos los requisitos para tener derecho a la pensión de vejez o jubilación, invalidez y sobrevivencia de acuerdo con el régimen pensional vigente, antes del 23 de diciembre de 1993.
4. El reconocimiento y pago de las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez y de sobrevivencia o sustitución de quienes cumplieron los requisitos entre el 23 de diciembre de 1993 y la fecha de cierre o liquidación de la respectiva caja.

5. El pago de los bonos pensionales, y de las cuotas partes de bono pensional, de los empleados públicos, personal docente y trabajadores oficiales, que se afiliaron al Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrado por el ISS o al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad.

6. Garantizar el estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos de los pensionados, de las personas a las cuales deberán efectuar el reconocimiento y pago de las pensiones, de los beneficiarios de los bonos pensionales y de las cuotas partes de bono pensional, y de las cuotas partes pensionales debidamente reconocidas, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia pensional deba atender el respectivo Fondo y administrar los recursos correspondientes.

7. Velar por el cumplimiento de todas las obligaciones que la Nación y la misma universidad, contraigan con el Fondo y en particular recaudar oportunamente los valores que correspondan a las obligaciones adquiridas en favor del Fondo.

Artículo 7°. Proyecciones y Pagos. Cada año y durante el primer semestre, la Universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el valor de las obligaciones pensionales previstas para la siguiente vigencia fiscal, con los respectivos ajustes, para efectos de determinar el valor de la concurrencia a cargo de la Nación.” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 0530 de 2012, por medio del cual se reglamentó la Ley 1371 de 2009, prescribe que:

“Artículo 1°. Concurrencia en el pago del pasivo pensional. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los términos de la Ley 1371 de 2009, y de conformidad con el presente reglamento.

(...)

Artículo 2°. Estimación de la concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata el presente decreto se estimará de la siguiente manera:

1. Concurrencia de la universidad: será igual a la suma denominada "Recursos para Pensiones del Año Base" prevista en la Ley 1371 de 2009, actualizada con el IPC causado anualmente. Este valor corresponde a la suma destinada para el pago de pensiones en el año 1993, y que fue incluida en la base para determinar la transferencia para funcionamiento establecida en el artículo 86 de Ley 30 de 1992.

2. Concurrencia de la Nación: será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional legalmente reconocido y la concurrencia de la universidad.

Los Recursos para Pensiones del Año Base serán certificados para cada una de las universidades por la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante resolución, dentro de los tres (3) meses siguientes a la expedición del presente decreto.

Artículo 3°. Pago de la concurrencia. La concurrencia de que trata el artículo anterior se calculará por anualidades, y se pagará por cuatrimestre anticipado mediante el giro de los recursos respectivos al Fondo, de acuerdo con el mecanismo previsto para la elaboración y aprobación de las proyecciones de pago de las obligaciones pensionales de que trata el artículo siguiente.

La concurrencia a cargo de la universidad se pagará exclusivamente con los Recursos para Pensiones del Año Base, sin perjuicio de su obligación de transferir al Fondo la titularidad y el recaudo efectivo de los recursos que de acuerdo con la ley le han sido asignados, según lo previsto en el inciso 3° del artículo 3° de la Ley 1371 de 2009. Ningún otro recurso de la universidad podrá ser utilizado para pagar estas obligaciones.

La concurrencia a cargo de la Nación se pagará con los recursos destinados en la ley anual de presupuesto para el pago de pensiones en cada una de las universidades, descontando los Recursos para Pensiones del Año Base y las reservas y demás recursos en cabeza del Fondo, y adicionando las demás sumas que sean necesarias para realizar el pago anual del pasivo pensional legalmente reconocido. Estos recursos deberán siempre estar discriminados en el rubro presupuestal respectivo, con el fin de garantizar su afectación al fin previsto, y son distintos de aquellos que corresponde transferir a la Nación de conformidad con el artículo 86 de la Ley 30 de 1992. Artículo 4°. Cálculo actuarial y proyecciones anuales. Para la estimación del pasivo pensional la universidad deberá elaborar un cálculo actuarial, con corte a 31 de diciembre de 2011, de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas en las normas aplicables, el cual deberá someterse a la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El cálculo actuarial inicial se presentará por parte de la universidad durante los tres meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto, el Ministerio de Hacienda enviará a la universidad sus observaciones dentro de los tres (3) meses siguientes al recibo del cálculo. En todo caso, el cálculo actuarial permitirá distinguir con claridad el valor total de las obligaciones de que trata el artículo 1° y dentro de ellas, las obligaciones pensionales que son objeto de revisión administrativa y judicial, de acuerdo con el inciso 2° del artículo 5° del presente decreto.

Durante el primer semestre de cada año, la universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la proyección anual del valor de las obligaciones pensionales de la siguiente vigencia fiscal, teniendo en cuenta el requerimiento real de recursos, para efectos

de determinar el valor de la concurrencia a cargo de ambas partes, el cual se transferirá por la Nación al Fondo por cuatrimestre anticipado en la vigencia siguiente.

Artículo 5° (sic). Convenios interadministrativos de concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata este decreto se instrumentará en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación - Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la universidad. El convenio tendrá por objeto realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total y de la concurrencia anual de las partes, así como la organización del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, e incluirá las actividades a cargo de cada una de las partes para la debida ejecución de dicho objeto.

El convenio interadministrativo de concurrencia definirá los mecanismos para la revisión administrativa y judicial de las pensiones, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley 797 de 2003, los instrumentos que utilizará la Nación para financiar transitoriamente el pago de estas obligaciones a través del Fondo mientras se profieren las decisiones judiciales respectivas, los mecanismos de seguimiento y control que deberán instaurarse en protección de los recursos públicos, entre otros.

Artículo 6°. Fondos para el Pago del Pasivo Pensional. Las universidades de que trata el presente decreto deberán constituir un Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, que tendrá las funciones de que trata el artículo 6° de la Ley 1371 de 2009, y las que especialmente se le asignen en el convenio de concurrencia.

El Fondo se organizará como una cuenta especial sin personería jurídica de la respectiva universidad, y será administrado mediante patrimonio autónomo por una sociedad fiduciaria. La fiduciaria será seleccionada por la universidad de acuerdo con las normas aplicables.

La sociedad fiduciaria y el Fondo estarán sometidos a las disposiciones aplicables en materia de administración de pasivos pensionales y a la gestión de recursos públicos destinados al mismo fin.

En relación con la normatividad contable pública, es necesario recordar que en los párrafos 117, 119 y 120 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define, entre otros los principios de Devengo o causación, medición y prudencia, así:

“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. E

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.

119. **Medición.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.

120. **Prudencia.** En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente y con fundamento en dichos principios, los párrafos 127 al 130 del PGCP del RCP, establecen las condiciones para el reconocimiento de los hechos económicos en los siguientes términos:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el PGCP, en los párrafos 141, 264 y 265 define los activos y los ingresos en los siguientes términos:

“141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

264. **Noción.** 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.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los numerales 3 y 4 de la Resolución 633 de 2014, incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian, en las entidades responsables del pasivo pensional, señalan:

“3. REGISTRO DE LA AMORTIZACIÓN DEL CÁLCULO ACTUARIAL

(...)

La amortización del cálculo actuarial se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Cuando se trate del cálculo actuarial de pensiones futuras, la amortización se registrará con un débito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o a las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

(...)

5. REGISTRO DE LA NÓMINA DE PENSIONES Y CONCEPTOS RELACIONADOS

La entidad responsable del pasivo pensional reconocerá la nómina de pensionados a cargo, mediante un débito a la subcuenta 510206-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR. Los conceptos relacionados con la nómina de pensiones se registrarán afectando el gasto y el pasivo que correspondan.

El pago de la nómina de pensionados se registrará debitando la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.” (Subrayado fuera de texto).

Mediante concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con el Radicado CGN N°: 20122000023271 al Doctor MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA, Subdirector Financiero del MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, quien consulto lo siguiente:

“4- La entidad de control considera que el Ministerio no está reconociendo el pasivo estimado originado en el contrato de concurrencia correspondiente al pasivo prestacional del sector salud en los términos del artículo 32 del Decreto 306 de 2004, reglamentario de la Ley 715 de 2001, que indica, “Reconocimiento del pasivo prestacional. El pasivo prestacional que a la entrada en vigencia del presente decreto aún no hubiere sido reconocido por el entonces Ministerio de Salud en calidad de administrador del extinto Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, será reconocido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante acto administrativo.(...)” con el objeto de dar respuesta a la observación planteada, el Ministerio solicita a la CGN: i) Aclarar si debe causar el pasivo estimado, u) Las subcuentas contables que

se deben utilizar para el registro del reconocimiento, iii) El momento en el cual debe registrarse la causación y los documentos que los soportan. iv) Si los saldos deben reportarse en el informe de operaciones recíprocas.”

Este despacho se pronunció en los siguientes términos:

“4- En concordancia con la reglamentación contable pública relacionada con los pasivos, éstos pueden constituirse por norma o disposición legal. Para la correcta aplicación de estos preceptos, es necesario que jurídicamente el Ministerio dilucide el alcance de la norma, para establecer si se le está imputando una obligación plena, o si la concurrencia implica una financiación a las instituciones hospitalarias para atender al pago de sus obligaciones pensionales, susceptible de reembolso.

Si del análisis de las normas, se concluye que el Ministerio se convierte en un deudor frente a los Hospitales, en la parte en que concurre para el pago, consecuentemente debe reconocer el pasivo, para lo cual se debitará la subcuenta 312527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO con crédito a la subcuenta 242590- Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES la cual será cancelada al momento del giro. (...) (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, la Doctora CLAUDIA YADIRA PEREZ GIL, Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitó el procedimiento contable a aplicar cuando la Nación-Ministerio de Hacienda acude en los términos de los contratos de concurrencia, a apoyar el pago del pasivo pensional del sector salud según lo dispuesto por el artículo 3º del Decreto 306 de 2004, reglamentario de la Ley 715 de 2001, frente a lo cual la CGN, respondió:

“En atención a lo solicitado en el concepto 20122000023271 de 16 de agosto de 2012, emitido por la CGN, el Subdirector de pensiones del Ministerio de Hacienda y Crédito Pública señala que, por disposición de las normas esa entidad debe atender a los términos de los contratos de concurrencia que se celebren con las entidades que atenderán al pago del pasivo prestacional del sector salud, además que la obligación se origina cuando se suscriben los contratos de concurrencia respectivos.

En consecuencia, y conforme a lo expresado por la CGN en el punto 4 del concepto señalado, según el cual una vez el MHCP determine que el contrato de concurrencia es una obligación plena, es decir que atiende los preceptos para la conformación del pasivo como es la ocurrencia de un hecho pasado, del cual se espera la salida de recursos de la entidad, debe proceder a su reconocimiento contable en el momento en que se origina la obligación, esto es cuando se suscriben los Contratos de concurrencia respectivos, para lo cual debitará la

subcuenta 312527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, y acreditará la subcuenta 242590-Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, identificando a nivel de auxiliar el tipo de contrato y la entidad con la cual se suscribe.

En razón a que además de la Nación, corresponde a las entidades territoriales atender al cumplimiento de estas obligaciones, éstas deberán reconocer el pasivo, en la proporción que les corresponda, en el momento de la suscripción del contrato, mediante un débito en la subcuenta 312527-Obligaciones, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, con crédito a la subcuenta 242590-Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Por su parte las entidades empleadoras, hospitales, reconocerán el deudor respectivo con el Ministerio de Hacienda y con la entidad territorial, afectando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, acreditando la subcuenta 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, identificando a nivel de auxiliar el tipo de contrato, así como la entidad con la cual han sido suscritos.” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a clasificación de los ingresos y los gastos, el PGCP al prescribir la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables, determinar los estados contables básicos y define el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, en el párrafo 372, así:

“372. **Noción.** Es un estado contable básico que revela el resultado de la actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con base en el flujo de recursos generados y consumidos en cumplimiento de las funciones de cometido estatal, expresado en términos monetarios, durante un período determinado. Este estado se revela identificando las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias. Las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales, y las partidas extraordinarias se consideran no operacionales. (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior es desarrollado en el Manual de procedimientos en el título III, denominado procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables, que en el capítulo II incorporó el PROCEDIMIENTO PARA LA ESTRUCTURACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS, y en el numeral 10 prescribe lo siguiente:

“10. ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL

El Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental se presenta mostrando los saldos a nivel de cuenta en forma comparativa con el período contable inmediatamente

anterior, presentando las actividades ordinarias clasificadas en operacionales y no operacionales y las partidas extraordinarias.

Este estado se estructura en orden de precedencia revelando los saldos de las actividades ordinarias y partidas extraordinarias, así como las operacionales y no operacionales, conforme lo define la norma técnica relativa a las cuentas de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

En primer lugar, de las actividades ordinarias, se muestran los ingresos, costos y gastos operacionales, con el fin de calcular el excedente o déficit operacional, así:

Actividades ordinarias. Corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan porque son recurrentes. Se clasifican en operacionales y no operacionales.

Ingresos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de ingresos que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

La entidad conociendo la operación básica o principal, presentará su estado de actividad financiera, económica, social y ambiental conforme a la naturaleza de sus operaciones. Es decir, las entidades de gobierno general, se caracterizan porque sus ingresos operacionales corresponden por lo general a los fiscales y las transferencias, mientras que para las empresas son la venta de bienes y servicios.

Costo de ventas y operación. Para la clasificación de los costos incurridos en la producción y venta de bienes y la prestación de servicios individualizables debe realizarse la asociación con los ingresos que los generaron, teniendo en cuenta que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Para el efecto el costo de ventas y de operación corresponde a la sumatoria de las cuentas de los grupos 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES, 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS y 64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS.

Gastos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de gastos incurridos en la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Se consideran operacionales los gastos de administración, de operación y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones. Para las entidades de gobierno, adicionalmente se incluyen las transferencias y el gasto público social.

Excedente (Déficit) operacional. Corresponde al resultado de restar de los ingresos operacionales, el costo de ventas y de operación, y los gastos operacionales.

En segundo lugar, se revelan los ingresos, costos y gastos no operacionales para efectos de obtener el excedente o déficit no operacional.

Ingresos no operacionales. Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con ésta, y que son recurrentes.

Los ingresos no operacionales de las entidades de gobierno general son los relacionados con la venta de bienes y servicios, siempre y cuando no pertenezcan a la operación básica de la entidad. Las empresas, cuando reciban aportes de la Nación, revelan de esta misma forma las transferencias. Adicionalmente se incluyen en esta clasificación los otros ingresos, excepto los extraordinarios.

Costo de ventas no operacional. Es la sumatoria de los grupos 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES, 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS y 64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS, que cubren los costos incurridos en la producción y venta de bienes y la prestación de servicios individualizables, cuando no corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Gastos no operacionales. Se consideran no operacionales los gastos de administración, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, siempre y cuando no correspondan a la operación básica de la entidad. Así mismo contienen los otros gastos, excluidos los extraordinarios.

Excedente (Déficit) no operacional. Corresponde al resultado de restar de los Ingresos no operacionales, el costo de ventas y gastos no operacionales.

Excedente (Déficit) de actividades ordinarias. Es el resultado de sumar algebraicamente el excedente o déficit operacional y no operacional.

En tercer lugar, se presentan las partidas de ingresos y gastos extraordinarios obteniendo el resultado neto de partidas extraordinarias.

Partidas extraordinarias. Es el resultado de restar de los ingresos extraordinarios registrados en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, los gastos registrados en la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

Excedente (Déficit) del ejercicio. Es el resultado de sumar el excedente o déficit de actividades ordinarias y el excedente o déficit de partidas extraordinarias.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar lo siguiente:

En primera instancia es necesario precisar que con relación al procedimiento señalado en la Resolución 633 de 2014, para la amortización del cálculo actuarial y para el reconocimiento del gasto por pago de la nómina a los pensionados se debe entender como una herramienta que contribuya a una administración integral del pasivo pensional, bajo la cual deben distinguirse dos eventos sustanciales, como son:

- El reconocimiento de las erogaciones derivadas de la materialización de la obligación al pago presente de una mesada pensional, cuyas provisiones no fueron efectuadas oportunamente, toda vez que tales obligaciones se generaron durante el tiempo de vinculación, sin que se hubiese procedido a reconocer el impacto financiero durante tal período.
- El reconocimiento diferido del impacto financiero de los pagos futuros, a favor de los servidores públicos y a cargo de las entidades públicas que deben reconocer estas obligaciones pensionales. Este aspecto debe permitir a las entidades tener una cuantificación para aprovisionarse de los recursos requeridos para el pago efectivo de las futuras mesadas pensionales.

En consecuencia, el procedimiento busca el reconocimiento de dos conceptos complementarios en términos del manejo administrativo y financiero de las obligaciones pensionales, toda vez que es necesario registrar la provisión del cálculo actuarial, hasta cuando esta se reconozca en su totalidad de modo que en el futuro, el pasivo estimado se afecte únicamente por las variaciones de la actualización del cálculo actuarial y por el valor de la nómina a pagar.

Una vez aclarado lo anterior, se debe precisar que si bien es cierto, el pasivo pensional y el mecanismo adoptado por la entidad, o el sector público, para financiar el pago del mismo son hechos concomitantes, la dinámica y procedimiento para su reconocimiento contable deben realizarse de conformidad con los criterios y condiciones propias de los diferentes hechos asociados a las obligaciones y los derechos que se pretendan revelar.

Así las cosas, el procedimiento para el reconocimiento del Pasivo pensional no debe subordinarse al tratamiento contable de los hechos y las transacciones que se realicen para efecto de financiar y cancelar dicho pasivo.

Efectivamente la Ley 1371 del 2009 establece la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones, además fija el monto de la concurrencia a cargo de la Nación como la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la Universidad; y el valor a cargo de cada universidad, que corresponde a la suma que ésta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992.

No obstante lo anterior, el artículo 4º de dicha ley, prescribe que para establecer el monto del pasivo pensional se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas y que dicho pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Con el propósito de reglamentar lo anterior, el Gobierno Nacional emitió el Decreto 0530 de 2012, que prescribe que la Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los términos de la ley y de conformidad con el reglamento definido en el decreto.

El decreto reitera que para la estimación del pasivo pensional la universidad deberá elaborar un cálculo actuarial, con corte a 31 de diciembre de 2011, de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas en las normas aplicables, el cual deberá someterse a la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para lo cual se indica que durante el primer semestre de cada año, la universidad presentará ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público la proyección anual del valor de las obligaciones pensionales de la siguiente vigencia fiscal.

Adicionalmente el Artículo 5º establece que la concurrencia en el pago del pasivo pensional se debe instrumentar en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación - Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la Universidad, que tiene por objeto realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total.

Por lo anterior, la evidencia objetiva de la materialización y cuantificación de la concurrencia, por parte de la Nación, debe ser la existencia del convenio interadministrativo en el cual se determine el valor asumido por ésta.

En este contexto y con fundamento en los principios de devengo, medición y prudencia y el precepto de que es condición para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables, que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad y que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios, la CGN ha conceptualizado, para el caso de la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de los hospitales, que los pasivos pueden constituirse por norma o disposición legal, siempre y cuando jurídicamente se pueda establecer que existe una obligación plena determinada en los contratos de concurrencia que se celebren con las entidades.

Por consiguiente cuando el MHCP determine que el contrato de concurrencia es una obligación plena, es decir, que cumple con los criterios para el reconocimiento de un pasivo debe proceder a su registro contable en el momento en que se origina la obligación, esto es cuando se suscriben los contratos o convenios de concurrencia respectivos.

Lo anterior supone que simultáneamente las entidades empleadoras beneficiarias de la concurrencia reconozcan el derecho respectivo.

En síntesis, si la Universidad Nacional, como consecuencia de la aplicación de lo establecido en la Ley 1371 del 2009 y si ha cumplido con los requisitos definidos en el Decreto 0530 de 2012, en particular el de contar con un convenio interadministrativo que determine claramente la cuantía de la concurrencia de la Nación, le es viable reconocer dicho derecho, de lo contrario no es procedente, hasta que dicha condición se cumpla. Tampoco es dable el reconocimiento de la cuenta por cobrar con su respectivo ingreso por el valor de la amortización anual del cálculo actuarial, toda vez que el hecho determinante está función de la existencia y reglas fijadas en un convenio interadministrativo de concurrencia.

Con relación a la solicitud de evaluar la posibilidad de revelar los ingresos y gastos asociados al pasivo pensional, como no operacionales, le informo que de conformidad con lo establecido en la Norma técnica relativa a los estados contables, y el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental-EAFESA debe revelar las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias y las actividades ordinarias se deben clasificar en operacionales y no operacionales, y las partidas extraordinarias se consideran no operacionales.

Para efecto de estas clasificaciones los ingresos y los gastos operacionales corresponde a los conceptos de ingresos y gastos que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública. Los Ingresos y gastos no operacionales comprenden a los generados o realizados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con ésta, y que son recurrentes.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que los ingresos y los gastos asociados al pago del pasivo pensional se constituyen en una actividad complementaria a la actividad básica de la Universidad, que es prestar servicios de educación (docencia, investigación y extensión), máxime si se tiene en cuenta que dichos conceptos se relacionan con remuneración a servidores ya retirado de la institución, se encuentra viable que dichos conceptos sean presentados en el EAFESA como Ingresos y Gastos no operacionales.

CONCEPTO No. 20162000012671 DEL 05-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos estimados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de un proceso judicial que cursa en contra de dos o más entidades públicas

Doctor
JORGE PINTO NOLLA
Director Ejecutivo
Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20165500027172 de fecha 5 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

“Atentamente solicitamos su concepto sobre el reconocimiento de parte de la CREG sobre los procesos judiciales que cursan en contra de: “La Nación — Ministerio de Minas y Energía — Comisión de Regulación de Energía y Gas”, bajo el siguiente contexto:

ANTECEDENTES

La Comisión de Regulación de Energía y Gas- CREG, es una Unidad Administrativa Especial, con autonomía administrativa, técnica y financiera, sin personería jurídica adscrita al Ministerio de Minas y Energía cuya creación data con la Ley 142 y 143 de 1994.

Así mismo la Ley 142 de 1994 asignó a la CREG: la función de regular los monopolios en la prestación de los servicios públicos, cuando la competencia no sea, de hecho, posible; y, en los demás casos, la de promover la competencia entre quienes presten servicios públicos,

para que las operaciones de los monopolistas o de los competidores sean económicamente eficientes, no impliquen abusos de la posición dominante, y produzcan servicios de calidad.

Igualmente, la misma ley, en su artículo 72, contempló el manejo de los recursos, así: “Para manejar los recursos de las Comisiones, se autoriza la celebración de contratos de fiducia, con observancia de los requisitos legales que rigen esta contratación. La fiduciaria manejará los recursos provenientes de las contribuciones de las entidades sometidas a la regulación de las comisiones y los que recauden de las ventas de sus publicaciones y con sujeción al Código de Comercio. El Coordinador de cada comisión coordinará el desarrollo y la ejecución del contrato de fiducia a través del cual vinculará al personal y desarrollará las demás actuaciones que le sean propias.

Mediante la Ley 143 en su Artículo 21, determinó la estructura orgánica de la CREG.

“La Comisión de Regulación Energética, creada por el artículo 10 del Decreto 2119 de 1992, se denominará Comisión de Regulación de Energía y Gas y se organizará como Unidad Administrativa Especial del Ministerio de Minas y Energía, que estará integrada de la siguiente manera:

- a) Por el Ministro de Minas y Energía, quien la presidirá;
- b) Por el Ministro de Hacienda y Crédito Público;
- c) Por el Director del Departamento Nacional de Planeación;
- d) Por cinco (5) expertos en asuntos energéticos de dedicación exclusiva, nombrados por el Presidente de la República para períodos de cuatro (4) años.

Una vez se organice la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios creada por el artículo 370 de la Constitución Política, el Superintendente asistirá a sus reuniones con voz pero sin voto.

La Comisión contará con el personal profesional, técnico y administrativo necesario para el cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo que ella misma determine y tendrá regímenes especiales en materia de contratación, de administración de personal, de salarios y de prestaciones y gozará de autonomía presupuestal.

La Comisión manejará sus recursos presupuestales y operará a través del contrato de fiducia mercantil que celebrará el Ministerio de Minas y Energía con una entidad fiduciaria, el cual se someterá a las normas del derecho privado. Estas disposiciones regirán, igualmente, los actos que se realicen en desarrollo del respectivo contrato de fiducia.”

Así mismo el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, en relación con las contribuciones especiales, establece lo siguiente:

Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las

entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

85.3. Si en algún momento las Comisiones o la Superintendencia tuvieren excedentes, deberán reembolsados a los contribuyentes, o abonados a las contribuciones del siguiente período, o transferidos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles.

Artículo modificado con la Ley 812 de 2003. Artículo 132. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación.

A este fondo ingresarán los recursos excedentes de que trata el numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tal como queda modificado mediante el párrafo de la presente disposición y contará con un comité fiduciario en el cual participará, un representante de las Empresas de Servicios Públicos Privadas, uno de las Empresas de Servicios Públicos Oficiales y Mixtas y el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios; el ordenador de los gastos será el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios.

Cuando el Fondo proporcione recursos a una empresa, en exceso de las contribuciones hechas por ella, el Fondo se convertirá en acreedor de la empresa. En ningún caso se convertirá en accionista de la misma.

Parágrafo. El numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 quedará así: “Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliados tuvieren excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo.

Declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional Sentencia C-305 de 2004; respecto de los cargos formales examinados en la Sentencia.

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

85.5. La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia.

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta Ley

Parágrafo 1°.

Las Comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.

Parágrafo 2°.

Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia. (Subrayas y resaltado fuera del texto)

A su turno, la Ley 143 de 1994, artículo 22, dispone:

Artículo 22. Los costos del servicio de regulación serán cubiertos por todas las entidades sometidas a su regulación y el monto total de la contribución no podrá ser superior al 1%, del valor de los gastos de funcionamiento excluyendo los gastos operativos, compras de electricidad, compras de combustibles y peajes, cuando hubiere lugar a ello, de la entidad regulada, incurrido el año anterior a aquel en que se haga el cobro, de acuerdo con los

estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

El monto de la contribución que le corresponde pagar a cada entidad será liquidada por la Comisión de Regulación de Energía y Gas. Las contribuciones deberán ser pagadas dentro de los primeros treinta (30) días calendario siguientes al respectivo recaudo, en la entidad o entidades financieras señaladas para recibir este recaudo.

Parágrafo. La Comisión de Regulación de Energía y Gas fijará anualmente su presupuesto, el cual deberá ser aprobado por el Gobierno Nacional.

PLANTEAMIENTOS

La Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG se financia con una contribución especial que pagan los sujetos regulados la cual tiene como finalidad la recuperación de los costos del servicio. Para el recaudo de la contribución se debe constituir, y en efecto se ha constituido un patrimonio autónomo, que es una persona jurídica distinta de la Nación el cual por disposición de ley se crea a través de Ministerio de Minas y Energía.

Por lo anterior, la CREG no posee los recursos financieros para cubrir las condenas impuestas por los jueces de la república contra la Nación — Ministerio de Minas y Energía — CREG, por actos, hechos y omisiones de la comisión de regulación, ya que no son un costo del servicio de regulación que pueda ser financiado con la contribución especial que pagan los agentes regulados.

Admitir la posibilidad de considerar las condenas judiciales entre otras, como un gasto de funcionamiento del regulador que debe ser cubierto con la contribución conduciría, al cobro de contribución a los sujetos regulados para pagarles a ellos mismos las condenas que le fueren favorables.

Se debe tener presente que los ingresos de las comisiones de regulación están limitados por la tarifa máxima legal de la contribución especial con la cual se financian siendo máximo el 1% de los gastos de funcionamiento de los agentes sujetos a regulación, por lo que no es viable que la CREG pague condenas judiciales superando el límite de ingresos definido por la ley.

Las contingencias por sentencias condenatorias dictadas contra la Nación-Ministerio de Minas y Energía- Comisión de Regulación de Energía y Gas, han sido reconocidas por el Ministerio de Minas y Energía, desde la creación de la CREG, por lo que en el presupuesto de gastos de la CREG no se consideran apropiaciones para el pago de conciliaciones o sentencias judiciales.

El presupuesto de la Comisión de Regulación de Energía y Gas para la vigencia de 2015 se financió con la contribución especial, cuya tarifa para esta misma vigencia fue del 0,97% de los gastos de funcionamiento, es decir a 0.03 del 1% permitido por la Ley 143 de 1994, de los entes regulados en el año anterior, por lo cual aún bajo la hipótesis de que las sentencias

judiciales pudieran pagarse con los ingresos de la contribución especial, no habría en esta, ni en las futuras vigencias, espacio fiscal para cubrirlas.

PREGUNTAS

Con base en lo anterior, pedimos formalmente conceptuar sobre:

1. Qué entidad debe efectuar el reconocimiento en las cuentas de orden de los procesos judiciales ya que el demandado es “La Nación — Ministerio de Minas y Energía — Comisión de Regulación de Energía y Gas”, y la CREG no tiene personería jurídica.
2. En caso de que sea la CREG, ¿Cómo se registran contablemente? Es importante considerar que las demandas a 31 de diciembre ascienden a \$4.5 billones y el patrimonio de la CREG es de \$26.2 mil millones.
3. ¿Qué implicaciones legales tendría la CREG como entidad del estado, el tener un patrimonio negativo en caso de haber fallos en contra?
4. Si la CREG posee un presupuesto total de \$18.4 mil millones y surgen fallos en contra ¿Cómo se financia para cubrir las demandas falladas en contra de la Nación-Ministerio de Minas- Creg?”

CONSIDERACIONES

- En relación con la competencia para adoptar políticas administrativas y/o de control

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, 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.”

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que reglamenta el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.

Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

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 (...).”

Los artículos 3º, en los literales a) y b) y 4º de la Ley 87 de 1993 que establece las normas de control interno en las entidades y organismos del Estado, que se refieren a “Características y Elementos del Sistema de Control Interno”, prescribe:

“a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables,

(...)

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.”. (Subrayado fuera de texto)

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. (Subrayado fuera de texto)

Consecuente con lo dispuesto en la Ley 87 de 1993, la Contaduría General de la Nación - CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el “Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN” y en el numeral 3.2, prescribe:

“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. (...)”

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La ley Orgánica de Presupuesto, compilada en el Decreto 111 de 1996, señala lo siguiente:

ARTÍCULO 19. Inembargabilidad. Reglamentado por el Decreto Nacional 1101 de 2007. Son inembargables las rentas incorporadas en el presupuesto general de la Nación, así como los bienes y derechos de los órganos que lo conforman.

No obstante la anterior inembargabilidad, los funcionarios competentes deberán adoptar las medidas conducentes al pago de las sentencias en contra de los órganos respectivos, dentro de los plazos establecidos para ello, y respetarán en su integridad los derechos reconocidos a terceros en estas sentencias.

(...)

Artículo 45. Los créditos judicialmente reconocidos, los laudos arbitrales y las conciliaciones se presupuestarán en cada sección presupuestal a la que corresponda el negocio respectivo y con cargo a sus apropiaciones se pagarán las obligaciones que se deriven de éstos.
(Subrayados fuera de texto)

El Artículo 1º del Decreto 4689 de 2005, "por el cual se modifica el artículo 37 del Decreto 359 de 1995, "por el cual se reglamenta la Ley 179 de 1994".", señala lo siguiente:

Artículo 1º. Modifícase el artículo 37 del Decreto 359 del 22 de febrero de 1995, el cual quedará así:

"Artículo 37. A partir del 1º de marzo de 1995 los créditos judicialmente reconocidos, las conciliaciones y los laudos arbitrales deberán ser remitidos por la autoridad judicial o la administrativa que los reciba, al órgano condenado u obligado.

Cuando dos o más entidades públicas resulten obligadas a pagar sumas de dinero y no se especifique en la respectiva providencia la forma y el porcentaje con que cada entidad deberá asumir el pago, la obligación dineraria será atendida conforme a las siguientes reglas:

1. En conflictos de naturaleza laboral, el pago deberá atenderse en su totalidad con cargo al presupuesto de la entidad en la que preste o prestó el servicio en forma personal y remunerada el servidor público beneficiario de la sentencia, laudo o conciliación derivada de la relación laboral.
2. En conflictos de naturaleza contractual, deberá afectarse el presupuesto de la entidad que liquidó el contrato o, en su defecto, de la que lo suscribió.

Cuando la causa de la condena proviniere del ejercicio de las potestades excepcionales al derecho común consagradas en la Ley 80 de 1993 o en normas posteriores que la modifiquen, adicionen o complementen, deberá afectarse el presupuesto de la entidad que expidió el respectivo acto administrativo.

A falta de cualquiera de las anteriores hipótesis, el cumplimiento del pago de la condena deberá estar a cargo de la entidad que se benefició con la prestación contractual.

3. En conflictos de naturaleza extracontractual, deberá afectarse, en su orden, el presupuesto de la entidad responsable de la custodia y guarda del bien que produjo el hecho dañoso; o el de la entidad a la que prestaba sus servicios el servidor público que causó el perjuicio o incurrió en vía de hecho; o el de la entidad que omitió el deber legal que generó la condena; o el de la entidad que produjo la operación administrativa u ocupó inmuebles en los términos del artículo 86 del Código Contencioso Administrativo.

Parágrafo 1º. Cuando una entidad pública sea condenada al pago de una indemnización, bonificación, salario o cualquier otra prestación laboral en beneficio de un servidor público que no ha estado vinculado a su planta de personal, deberá afectarse el presupuesto de la

entidad a la que presta o prestó los servicios personales relacionados con la causa de la condena, aun si la indemnización consiste en el pago de prestaciones periódicas.

Parágrafo 2°. En los procesos de ejecución de sentencias en contra de entidades públicas de cualquier orden, los mandamientos de pago, medidas cautelares y providencias que ordenen seguir adelante la ejecución, deberán ceñirse a las reglas señaladas en el presente decreto.

Parágrafo 3°. En los créditos judicialmente reconocidos, cuyos beneficiarios para su cumplimiento, no hayan presentado la documentación establecida en los Decretos 768 de 1993, 818 de 1994 y demás normas que los modifiquen, adicionen o complementen, o que a la fecha de entrada en vigencia de este decreto no hubiesen sido atendidos por la entidad condenada, se aplicarán las reglas establecidas en los artículos anteriores".

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).

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.

De otro lado, la Ley 1444 de 2011 creó la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, entidad adscrita al Ministerio de Justicia y del Derecho, cuya estructura fue desarrollada mediante el Decreto Ley 4085 de 2011, asignándole la función de desarrollar, implementar y administrar el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado, con tal propósito se expidió el Decreto 2052 de 2014, el cual establece en sus Artículos 1º y 3º lo siguiente:

Artículo 1o. Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado "eKOGUI" es el único sistema de gestión de información del Estado, para el seguimiento de las actividades, procesos y procedimientos inherentes a la actividad judicial y extrajudicial del Estado, ante las autoridades nacionales e internacionales.

Artículo 3º. Ámbito de aplicación. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI deberá ser utilizado y alimentado por las entidades y organismos estatales del orden nacional, cualquiera sea su naturaleza y régimen jurídico y por aquellas entidades privadas del mismo orden que administren recursos públicos. El Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI es la fuente oficial de la información sobre la actividad litigiosa del Estado. Cualquier información que las entidades reporten sobre su actividad litigiosa a las demás instituciones que tienen obligación o competencia para recaudar información sobre la materia, o a los ciudadanos en general, deberá coincidir con la información contenida en el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado - eKOGUI.

CONCLUSIONES

1) Entidad que debe efectuar el reconocimiento en las cuentas de orden de los procesos judiciales ya que el demandado es “La Nación — Ministerio de Minas y Energía — Comisión de Regulación de Energía y Gas”, y la CREG no tiene personería jurídica y 4) Si la CREG posee un presupuesto total de \$18.4 mil millones y surgen fallos en contra ¿Cómo se financia para cubrir las demandas falladas en contra de la Nación-Ministerio de Minas- Creg?

En principio es necesario precisar que de conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con la distribución de los recursos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación y los mecanismos de financiación de los créditos judiciales, asuntos a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General del Presupuesto Nacional.

En consecuencia, la CREG deberá atenerse a las reglas fijadas en el artículo 37 del Decreto 359 de 1995, modificado Artículo 1º del Decreto 4689 de 2005 y el inciso segundo del Artículo 19 del Decreto 111 de 1996.

2. ¿Cómo se registran contablemente? Es importante considerar que las demandas a 31 de diciembre ascienden a \$4.5 billones y el patrimonio de la CREG es de \$26.2 mil millones.

Si en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto 359 de 1995, modificado Artículo 1º del Decreto 4689 de 2005, le corresponde a la CREG asumir obligaciones por procesos litigiosos, debe efectuar el reconocimiento contable y aplicar 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 previsto en el Régimen de Contabilidad Pública, tal como se señaló en las consideraciones previas.

3. ¿Qué implicaciones legales tendría la CREG como entidad del estado, el tener un patrimonio negativo en caso de haber fallos en contra?

En el marco de lo establecido en el Artículo 354 de la Constitución Política y de la Ley 298 de 1996, no es competencia de la Contaduría General de la Nación, pronunciarse sobre asuntos no regulados por este organismo de normalización y regulación contable.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000371 del 13-01-2016

20162000016361 del 17-06-2016

20162000019611 del 25-07-2016

20162000034661 del 09-11-2016

1.17 OTROS PASIVOS**CONCEPTO No. 20162000004891 DEL 03-03-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros pasivos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de convenios interadministrativos, para ejecutar proyectos de mantenimiento y mejoramiento

Doctor

HUGO ALBERTO GÓMEZ OTÁLVARO

Director Ejecutivo

Corporación Red Prestadora De Servicios De Salud Del Valle Aburrá Hospired

Itagüí – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016550000009-2, del 04 de enero de 2016, donde manifiesta:

“La CORPORACIÓN RED PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD DEL VALLE DE ABURRÁ HOSPIRED identificada con NIT 900.6460450-9 recibió una transferencia de recursos en diciembre de 2014 por \$1.520.000.000 del Área Metropolitana del Valle de Aburrá para la ejecución de proyectos la cual fue registrada como un ingreso por transferencia en la cuenta 44, sin embargo, la ejecución de estos proyectos se ha realizado en el 2015, generando un gasto en la operación de la vigencia.

De acuerdo a esta situación, solicitamos su concepto respecto a la posibilidad de registrar los gastos por ejecución del proyecto en la cuenta de resultado de ejercicios anteriores, dado que para la vigencia 2014 no se está reflejando el principio de asociación contable.”

Telefónicamente el Doctor Hugo Alberto Gómez Otálvaro Director Ejecutivo, aclara que se trata de un convenio de asociación, mediante el cual La CORPORACIÓN RED PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD DEL VALLE DE ABURRÁ HOSPIRED recibe unos recursos del Área Metropolitana del Valle de Aburrá en el año 2014, del cual adjunta una copia.

De acuerdo con el análisis del convenio de asociación procedemos a atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Según convenio de asociación No. 711 suscrito entre el ÁREA METROPOLITANA DEL VALLE DE ABURRÁ 2014 CORPORACIÓN RED PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD DEL VALLE DE ABURRÁ HOSPIRED en las siguientes cláusula pactadas **No. 4 TERCERA Obligaciones de las partes: A. HOSPIRED:** 1. Administrar y ejecutar los recursos de acuerdo al objeto pactado (...).**No. 20** Abrir en una entidad financiera debidamente reconocida por la Superintendencia Bancaria una cuenta de ahorro para el exclusivo manejo de los recursos aportados por el AREA METROPOLITANA, lo cual se certificara por medio de la respectiva entidad financiera (...) **No. 21** Mantener un control contable, presupuestal y financiero de los recursos, de manera independiente; información que estará a disposición del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, con el fin de hacer el seguimiento y evaluación de dichos recursos. **No. 22** Reintegrar los rendimientos que puedan llegarse a producir a más tardar dentro de los dos mes siguientes a su recaudo de conformidad con los establecido en el artículo 64 del acuerdo No. 03/07 (...) **No.24** Todos los bienes que se adquieran en virtud del presente convenio son de propiedad del ÁREA METROPOLITANA DEL VALLE DE ABURRÁ, en consecuencia estos deberán ser entregados al área metropolitana a la finalización del mismo.

Por su parte, Los párrafos 103, 104, 117, 265, 269 y 283 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las características cualitativas de la información contable pública, los principios de contabilidad y las normas técnicas para el reconocimiento de ingresos y gastos, establecen:

“103. 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. (...)”

104. Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.

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. (...).

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.”(Subrayado fuera del texto).

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.

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. (...)”

(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110- Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.

Ahora bien, para los eventos en los cuales se requiera realizar ajustes de hecho reconocidos como ingresos en vigencias anteriores, el CGC contempla la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, así:

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

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.”

Por su parte, Cuando se trate de llevar control y presentar informes del proyecto al Área Metropolitana del Valle de Aburrá, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

8355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- Las erogaciones por la ejecución del proyecto.
(...)

9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN
DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

De acuerdo a lo pactado en las cláusulas No. 4, 20, 21, 22 y 24 del convenio de asociación No. 711 de 2014, se concluye que los recursos han sido entregados en calidad de administración, razón por la cual HOSPIRED al recibirlos del Área Metropolitana no puede causar un ingreso y al ejecutarlos no puede reconocer gastos, puesto que estos recursos no son propios. En consecuencia debió reconocerse un pasivo en calidad del Recurso en administración, toda vez que estos recursos fueron recibidos para ejecutar un proyecto del cual, por expresa disposición del convenio de asociación, los bienes, servicios, gastos y los rendimientos generados serán incorporados por el dueño de los recursos, es decir por el Área Metropolitana, a quien además al final del proyecto deben reintegrarse los recursos no ejecutados y los bienes adquiridos con cargo a tales recursos.

En consecuencia teniendo en cuenta que Hospired reconoció un ingreso mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en el grupo 44 TRANSFERENCIAS. Deberá proceder a realizar los siguientes ajustes contables:

- Si se trata del mismo periodo

El ajuste de los ingresos erróneamente reconocidos por HOSPIRED, se efectúa mediante un débito en la subcuenta que se había registrado del grupo 44 TRANSFERENCIAS y como

contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

El ajuste de los gastos erróneamente reconocidos por HOSPIRED, se efectúa mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas de los Gastos afectados.

- Si corresponde a periodos anteriores

El ajuste de los ingresos erróneamente registrados por HOSPIRED se efectuará mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

El ajuste de los gastos erróneamente registrados por HOSPIRED se efectuará, mediante un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Con la ejecución y legalización de los recursos

Por su parte, el administrador deberá registrar la información total del proyecto en unas cuentas de orden, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos ejecutados. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Alternamente le corresponde a HOSPIRED informarle al Área Metropolitana del Valle de Aburrá sobre el detalle de los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos ejecutados en virtud del convenio, para que este proceda a actualizar sus registros contables y disminuir los derechos por los recursos entregados en administración.

CONCEPTO No. 20162000006771 DEL 10-03-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de pago anticipado de licencias de Maternidad por parte de la EPS.

Doctor
 GUILLERMO MARTÍNEZ DAZA
 Coordinador Financiero
 Agencia Nacional De Defensa Jurídica Del Estado

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016550001186-2 en la cual manifiesta:

De manera atenta me permito solicitar concepto, respecto al tratamiento contable que se debe realizar sobre los recaudos, que por concepto de Licencia de Maternidad son devueltos de manera anticipada por parte de las EPS.

Lo anterior en virtud a que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene establecido procedimientos para la imputación de dichos recaudos, en la cual la devolución de la EPS debe efectuarse con fecha posterior a la de la orden de pago de nómina.

Se han presentado casos en que las EPS devuelven dichos recursos antes de que se causen los pagos de nómina, impidiendo la imputación a través del Aplicativo SIIF- Nación

Para el mes de noviembre se presentó devolución por parte de la EPS Famisanar, quien informa que nos pagan Licencia de Maternidad de las nóminas de Noviembre, Diciembre de 2015 y Enero 2016, y en consecuencia no fue posible imputar lo correspondiente a Diciembre 2015 y Enero 2016 en virtud a lo anteriormente expuesto.

Elevamos concepto en el sentido de que se nos informe que procedimiento se debe adelantar para la cancelación de la cuenta por cobrar en mención y la afectación en el Aplicativo SIIF- Nación, teniendo en cuenta que si se realiza un ajuste de Recaudo no queda imputado en el sistema.”

CONSIDERACIONES

El Decreto 4023 de Octubre 28 de 2011, por el cual se reglamenta el proceso de compensación y el funcionamiento de la Subcuenta de Compensación Interna del Régimen Contributivo del Fondo de Solidaridad y Garantía – Fosyga, se fijan reglas para el control del recaudo de cotizaciones al Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 11. Definición del proceso de Compensación. Se entiende por compensación, el proceso mediante el cual se descuentan de las cotizaciones recaudadas íntegramente e identificadas de manera plena por las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y demás Entidades Obligadas a Compensar (EOC), para cada periodo al que pertenece el pago de la cotización; los recursos destinados a financiar la subcuenta de Promoción de la Salud del FOSYGA, los de solidaridad del Régimen de Subsidios en Salud que financian la Subcuenta de Solidaridad del FOSYGA y los recursos que el Sistema reconoce a las EPS y a las EOC por concepto de Unidades de Pago por Capitación (UPC). Como resultado de lo anterior, los recursos provenientes del superávit de las cotizaciones recaudadas se trasladarán a las respectivas subcuentas del FOSYGA y este, a su vez, girará o trasladará a las cuentas de las EPS y EOC las sumas que resulten a su favor. En el proceso de compensación se reconocerán a las EPS y EOC los recursos para financiar las actividades de promoción y prevención. De igual forma, se reconocerán los recursos de la cotización a las EPS y a las EOC para que estas entidades paguen las incapacidades por enfermedad general a los afiliados cotizantes.

Artículo 20. Cobro al FOSYGA de licencias de maternidad y/o paternidad. A partir del mes séptimo siguiente a la vigencia del presente decreto, las licencias de maternidad y/o paternidad que las EPS y las EOC cobran al FOSYGA, así como las correcciones a licencias aprobadas o glosadas se presentarán al FOSYGA el último día hábil de la tercera semana del mes. El FOSYGA efectuará la validación para su reconocimiento dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes a la fecha de presentación. En todo caso, el cobro de dichas licencias por parte de las EPS y las EOC ante el FOSYGA, deberá presentarse como máximo dentro de los doce (12) meses siguientes a su reconocimiento y pago

“Artículo 24. Pago de prestaciones económicas. A partir de la fecha de entrada en vigencia de las cuentas maestras de recaudo, los aportantes y trabajadores independientes, no podrán deducir de las cotizaciones en salud, los valores correspondientes a incapacidades por enfermedad general y licencias de maternidad y/o paternidad.

El pago de estas prestaciones económicas al aportante, será realizado directamente por la EPS y EOC, a través de reconocimiento directo o transferencia electrónica en un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles contados a partir de la autorización de la prestación económica por parte de la EPS o EOC”. (Subrayados fuera de texto)

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“Normas técnicas relativas a los pasivos

9.1.2.3. Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.” (Subrayados fuera de texto)

El catálogo General de Cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“2905 RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, en relación con los recaudos, que por concepto de Licencia de Maternidad recibe de manera anticipada por parte de la EPS, para cubrir el pago futuro de licencias de maternidad, la Entidad debe reconocerlos en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto legalmente procedan dichos pagos.

CONCEPTO No. 20162000035851 DEL 16-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Ingresos recibidos por anticipado Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Ingresos de vigencias anteriores y baja en cuentas

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos recibidos por anticipado Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Ingresos de vigencias anteriores y baja en cuentas

Doctora

ESPERANZA BOTERO GUERRERO

Grupo Financiero y Presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos - INVIMA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20155500070022, del 20 de octubre de 2016, en la cual consulta el registro contable para las devoluciones de dineros a usuarios que no realizan los trámites para los cuales los cancelaron, y que fueron registrados por la Entidad como Ingresos en vigencias anteriores. Igualmente consulta cuál es el registro para la prescripción de las sentencias ejecutoriadas a favor, registradas como cuentas por cobrar en vigencias anteriores.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

- Devolución de dineros a usuarios

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la

entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios. La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos”. (Subrayado fuera de texto).
- **Prescripción de sentencias ejecutoriadas a favor**

Las Normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad pública, en el párrafo 156, establecen:

“... Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio...”

Igualmente, la dinámica de la Cuenta 3208-Capital fiscal indica que esta cuenta se debitará con el valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.

Ahora, con respecto al registro en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 2. Cuentas por cobrar, numeral 2.5 Baja en cuentas, prescribe: “... Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto anteriormente, nos permitimos señalar:

- **Devolución de dineros a usuarios**

Los dineros recibidos de los usuarios a los cuales la Entidad no ha prestado el servicio o entregado la contraprestación, se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En consecuencia, la devolución de los dineros a los usuarios que no realizaron los trámites para los cuales lo cancelaron, se registrarán debitando la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Este registro aplica tanto para el Régimen de Contabilidad Pública precedente como para el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

- **Prescripción de sentencias ejecutoriadas a favor**

Con respecto al registro de la prescripción de las sentencias ejecutoriadas a favor, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se deberá cancelar la cuenta por cobrar respectiva contra el patrimonio, y en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a partir del 1° de enero de 2017, se cancelará el valor en libros de la cuenta por cobrar y se reconocerá un ingreso o gasto en el periodo, según corresponda.

CONCEPTO No. 20162000038371 DEL 06-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Pasivos
	SUBTEMAS	Cuenta contable para acreencias que se tiene la intención de pagar, pero no se ha ubicado al acreedor

Brigadier General
OMAR RUBIANO CASTRO
Director Administrativo y Financiero

Ministerio de Defensa Nacional
Policía Nacional
Dirección Administrativa y financiera
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500062382 , el día 14 de septiembre de 2016, en la cual consulta:

“...Teniendo en cuenta la novedad presentada por una unidad de la Policía Nacional donde se presenta un cobro irregular de unos cheques, y se dejó de pagar unos acreedores con los dineros que están inmersos en este proceso, se expone que por vigencias expiradas, rubro de sentencias y conciliaciones, se pagaron algunos de estos acreedores, no obstante, algunos de estos han sido imposible ubicar y por lo cual no se han podido cancelar, y atendiendo a lo recomendado por el área de Secretaria General de la Policía Nacional, donde expresa que bajo el entendido que se adelantaron todas las actuaciones jurídicas posibles tendientes a lograr la conciliación extrajudicial con los acreedores de dicha unidad, no logramos la aprobación de las mismas por parte de la autoridad judicial competente, en el mismo orden no se considero viable recurrir a otras alternativas como la prescripción, bajo el entendido que se dejaría sin sustento las actuaciones extrajudiciales adelantadas por el comité de conciliaciones y defensa judicial del Ministerio de Defensa Nacional y de la Policía Nacional.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que no hay actuación jurídica solicito concepto sobre si existe una cuenta contable apropiada para el registro contable de estas acreencias, toda vez que los mismos van a estar por tiempo prolongado como tal o si por el contrario se deben dejar como acreedores varios.”

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

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica relativa a los Pasivos de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, determina:

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.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

(...)

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. (...)Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales

(...)

226. Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Dado que en el caso expuesto se observa la existencia de una obligación real, respecto de la cual se tiene la intención de efectuar el pago una vez se solucionen los inconvenientes que han impedido su cancelación, con independencia que no haya actuación jurídica, las cuentas por pagar deben continuar registradas y reveladas contablemente en la cuenta del pasivo que dio origen a su causación. Si se desea tener un control específico, bien podría habilitarse dentro de la misma subcuenta y cuenta, a nivel de auxiliares o la opción que le permita la plataforma tecnológica, el mecanismo de identificación y control de tales importes.

CONCEPTO No. 20162000040011 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos fiscales Cuentas de orden deudoras - Derechos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento del canon superficiario como ingreso Reconocimiento de devoluciones de cánones superficiarios

Doctora

AURA ISABEL GONZÁLEZ TIGA

Vicepresidenta Administrativa Financiera

Agencia Nacional de Minería (ANM)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007784-2, del día 29 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) El contador de la ANM, dada la imposibilidad de contar con información que le permita establecer que hay un trámite en curso y el estado del mismo, causó un ingreso en la medida en que las obligaciones se hacían exigibles y luego cuando el titular pagó aplicó dicho pago debitando la cuenta Bancos y acreditando la cuenta por cobrar. Para cuando las áreas técnicas de la ANM resolvieron trámites de reducción de área o suspensión de la misma los titulares mineros efectuaron reclamaciones por devolución de pagos en exceso o pagos de lo no debido por cuanto consideran que previo al pago habían solicitado el trámite y que cuando la ANM resolvió debió recalcular por menor valor el canon superficiario correspondiente.

A la fecha no hay certeza de cómo efectuar los registros contables para llevar a cabo la devolución, puesto que estos ingresos se registraron, incluso en años anteriores y se quiere establecer cómo sería el mecanismo contable que permita llevar un control de los recursos sobre los cuales se tiene trámites pendientes”.

CONSIDERACIONES

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

El Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, indica:

“Artículo 27°. Canon superficiario. Modifíquese el artículo 230° de la Ley 685 de 2001, el cual quedará así:

Artículo 230. Canon superficiario. El canon superficiario se pagará anualmente y de forma anticipada, sobre la totalidad del área de la concesión minera durante la etapa de exploración (...)

Estos valores son compatibles con las regalías y constituyen una contraprestación que se cobrará por la autoridad contratante sin consideración a quien tenga la propiedad o posesión de los terrenos de ubicación del contrato.

Para las etapas de construcción y montaje o exploración adicional, si a ello hay lugar, se continuará cancelando el valor equivalente al último canon pagado durante la etapa de exploración.” (Subrayado fuera del texto)

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, establece:

“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. (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre. (...)

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias,

la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme. (...)

268. La entidad contable pública que en desarrollo de sus operaciones realice devoluciones, rebajas y/o descuentos debe reconocerlos por el precio o el valor convenido, según corresponda”. (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la CGN expidió el concepto N° 201320000069061 en el cual concluyó:

“Reconocimiento contable de los recursos concepto de canon superficiario

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con los principios de registro, devengo o causación y período contable, las transacciones, hechos y operaciones se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones.

En este orden de ideas, el reconocimiento contable del canon superficiario debe hacerse en el momento en que se materialice el derecho a la contraprestación económica por la explotación de un área determinada, conforme lo señale el acto administrativo con el cual se liquida el canon, mediante un débito a la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acredita la subcuenta 411051- Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En el entendido que, el canon superficiario corresponde a un pago realizado de forma anual y anticipada, tal como lo señala el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, y que de conformidad con los principios de registro, devengo o causación y período contable, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que sucedan, observando la cronología de los mismos y la oportuna asociación con el período en el cual deben medirse los resultados de las operaciones, el reconocimiento contable del canon superficiario debe hacerse en el momento en que se materialice el derecho a la contraprestación económica por la explotación de un área determinada.

En ese orden de ideas, el reconocimiento inicial del pago del canon superficiario se realizará mediante un débito en la cuenta del efectivo y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Así, en la medida en que se vaya materializando el derecho de la contraprestación, se amortizará la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado y se reconocerá un ingreso en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

De acuerdo con lo anterior, queda sin vigencia el concepto N° 201320000069061 dirigido a la ANM, en razón a que el reconocimiento del ingreso por el canon superficiario no se podrá efectuar con la emisión del acto administrativo, puesto que este liquida el valor de forma anticipada.

Adicionalmente, cuando no existe certeza del recaudo o valor del canon superficiario por los diferentes trámites de suspensión de contrato o reducción de áreas asignadas que adelantan los titulares mineros, el control de dichos cánones podrá realizarse como un derecho contingente en la subcuenta 812190-Otros recursos y derechos potenciales, de la cuenta 8121 – RECURSOS Y DERECHOS POTENCIALES, hasta que las áreas técnicas de la ANM los resuelvan.

Por su parte, el reconocimiento contable de la devolución del canon superficiario partiendo de la indicación dada en el concepto N° 201320000069061, una vez se resuelva el trámite en curso y el titular minero realice la solicitud, se realizará bajo alguno de los siguientes supuestos:

- Si el registro del ingreso se realizó en el mismo periodo contable y el titular minero aún no ha pagado, realiza la reversión de las cuentas afectadas inicialmente, debita la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y acredita la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.
- Si el registro del ingreso se realizó en el mismo periodo contable y fue pagado por el titular minero, se debita la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS y reconoce una cuenta por pagar en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez se realice el pago por devolución del recurso al titular minero, debita la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado y acredita la cuenta del efectivo.
- Si el registro del ingreso se realizó en años anteriores y el titular minero aún no ha pagado, se debita la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acredita la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

- Si el registro del ingreso se realizó en años anteriores y fue pagado por el titular minero, se debita la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y reconoce una cuenta por pagar en la 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Una vez se realice el pago por devolución del recurso al titular minero, debita la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado y acredita la cuenta del efectivo.

En complemento, la ANM podrá establecer un procedimiento de control que le permita indicar el tiempo de firmeza del acto administrativo con el que se liquida el canon superficiario, con el fin de dar un lapso para solventar los trámites de suspensión de contrato o reducción de área asignada que impliquen no pagar el canon o hacerlo por un menor valor al establecido inicialmente. De la misma manera, tendrá que definir canales de comunicación entre las áreas técnicas y financiera sobre el asunto en particular, para que puedan realizar seguimiento contable de los cánones superficiarios que mantengan un trámite en curso.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004871 del 03-03-2016
20162000008571 del 13-03-2016
20162000010491 del 08-04-2016
20162000015871 del 14-06-2016
20162000017391 del 27-06-2016
20162000017411 del 27-06-2016
20162000017981 del 06-07-2016
20162000028871 del 27-09-2016
20162000031211 del 13-10-2016
20162000034611 del 09-11-2016
20162000034721 del 09-11-2016
20162000040181 del 21-12-2016

1.18 HACIENDA PÚBLICA**CONCEPTO No. 20162000014181 DEL 25-05-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Hacienda pública Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Composición del Patrimonio de las Entidades Territoriales, determinación del excedente o déficit del ejercicio y del estado de insolvencia o quiebra de un Municipio o un Departamento.

Señor
ÉDGAR SÁNCHEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20165500036992, en la cual presenta la siguiente consulta mediante derecho de petición:

“a. Contablemente, cómo se reconoce y está conformado (cuentas) el patrimonio técnico contable de las entidades territoriales (departamentos y municipio)?

b. Contablemente, se puede reconocer o establecer el termino déficit para las entidades territoriales (departamentos y municipio)?, afirmativa la respuesta, cómo?, negativa esta apreciación, cual es la razón de ello?

c. De ser afirmativa la respuesta del literal c (SIC), las entidades territoriales (departamento y municipios) que reportan información contable a la contaduría general de la nación debe señalar su déficit? Afirmativa la respuesta, agradecerla la información de departamento de Santander y municipio de Bucaramanga. Años: 2012, 2013 y 2014, negativa esta apreciación, cual es la razón de ellos (Sic).

d. Ajustado al régimen de la contaduría pública para las entidades territoriales (departamentos y municipios), es posible, establecer contablemente si ellos se encuentran en proceso de insolvencia (quiebra) para honrar sus compromisos a corto y mediano plazo, de índole financiera, laboral y contractual?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

Conformación del Patrimonio de las Entidades Territoriales, (literal a) y Forma de establecer el déficit en las entidades territoriales, (literales b y c).

Para dar respuesta a los interrogantes planteados en los literales a y b, es necesario analizar el contexto de la norma técnica relativa al Patrimonio, contenida en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad pública, la cual señala:

“9.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio

240. Noción. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

(...)

252. El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios.

9.1.3.1 Hacienda pública

253. Noción. La Hacienda pública está constituida por los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial; además de las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

254. El capital fiscal representa los recursos destinados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.”

Por otra parte, las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en los párrafos 363, 365 y 366 del Plan General de Contabilidad Pública en el punto 9.3, señalan:

363. Los estados, informes y reportes contables están conformados por los estados contables básicos, los estados contables consolidados, los informes contables específicos, los informes contables complementarios y los reportes contables.

365. Noción. Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios, y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior.

366. Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos. (Subrayado fuera de texto)

También las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, en el párrafo 385, punto 9.3.3, del Plan General de Contabilidad Pública, indican los requerimientos en cuanto a información complementaria o específica, señalando:

385. Noción. Los informes contables específicos se preparan para satisfacer necesidades particulares de ciertos usuarios de la información contable y se caracterizan por tener un uso limitado y por suministrar mayor detalle de algunas transacciones, hechos y operaciones. Cuando sea necesario suministrar información adicional a la estructura del informe se hará por medio de notas.

Por su parte el catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública respecto de Clase 3-PATRIMONIO, señala:

“3-PATRIMONIO

DESCRIPCIÓN En esta denominación se incluyen los grupos que representan bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal. Esta diferencia se encuentra

La descripción del Grupo 31- HACIENDA PÚBLICA, señala:

“31-HACIENDA PÚBLICA

DESCRIPCION

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por el desarrollo de las funciones de cometido estatal, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.”

Este grupo contiene la cuenta 3110 RESULTADO DEL EJERCICIO, con las subcuentas 311001-Excedente del Ejercicio y 311002-Déficit del ejercicio.

La descripción de la cuenta 3110 RESULTADO DEL EJERCICIO, señala:

“3110 RESULTADO DEL EJERCICIO**DESCRIPCION:**

Representa el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal. La contrapartida corresponde a la cuenta 5905-Cierre de Ingresos, Gastos y Costos.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El déficit del ejercicio.
- La reclasificación del excedente del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El excedente del ejercicio.
- La reclasificación del déficit del ejercicio a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable.

Por su parte, el numeral 10 del Procedimiento para la estructuración de los Estados Contables básicos, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, con relación con el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, dispone lo siguiente:

10. ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL

El Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental se presenta mostrando los saldos a nivel de cuenta en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, presentando las actividades ordinarias clasificadas en operacionales y no operacionales y las partidas extraordinarias.

Este estado se estructura en orden de precedencia revelando los saldos de las actividades ordinarias y partidas extraordinarias, así como las operacionales y no operacionales, conforme lo define la norma técnica relativa a las cuentas de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

En primer lugar, de las actividades ordinarias, se muestran los ingresos, costos y gastos operacionales, con el fin de calcular el excedente o déficit operacional, así:

Actividades ordinarias. Corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan porque son recurrentes. Se clasifican en operacionales y no operacionales.

Ingresos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de ingresos que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

La entidad conociendo la operación básica o principal, presentará su estado de actividad financiera, económica, social y ambiental conforme a la naturaleza de sus operaciones. Es decir, las entidades de gobierno general, se caracterizan porque sus ingresos operacionales corresponden por lo general a los fiscales y las transferencias, mientras que para las empresas son la venta de bienes y servicios.

Costo de ventas y operación. Para la clasificación de los costos incurridos en la producción y venta de bienes y la prestación de servicios individualizables debe realizarse la asociación con los ingresos que los generaron, teniendo en cuenta que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Para el efecto el costo de ventas y de operación corresponde a la sumatoria de las cuentas de los grupos 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES, 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS y 64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS.

Gastos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de gastos incurridos en la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Se consideran operacionales los gastos de administración, de operación y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones. Para las entidades de gobierno, adicionalmente se incluyen las transferencias y el gasto público social.

Excedente (Déficit) operacional. Corresponde al resultado de restar de los ingresos operacionales, el costo de ventas y de operación, y los gastos operacionales.

En segundo lugar, se revelan los ingresos, costos y gastos no operacionales para efectos de obtener el excedente o déficit no operacional.

Ingresos no operacionales. Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con ésta, y que son recurrentes.

Los ingresos no operacionales de las entidades de gobierno general son los relacionados con la venta de bienes y servicios, siempre y cuando no pertenezcan a la operación básica de la entidad. Las empresas, cuando reciban aportes de la Nación, revelan de esta misma forma las transferencias. Adicionalmente se incluyen en esta clasificación los otros ingresos, excepto los extraordinarios.

Costo de ventas no operacional. Es la sumatoria de los grupos 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES, 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS y 64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS, que cubren los costos incurridos en la producción y venta de bienes y la prestación de servicios individualizables, cuando no corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Gastos no operacionales. Se consideran no operacionales los gastos de administración, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, siempre y cuando no correspondan a la operación básica de la entidad. Así mismo contienen los otros gastos, excluidos los extraordinarios.

Excedente (Déficit) no operacional. Corresponde al resultado de restar de los Ingresos no operacionales, el costo de ventas y gastos no operacionales.

Excedente (Déficit) de actividades ordinarias. Es el resultado de sumar algebraicamente el excedente o déficit operacional y no operacional.

En tercer lugar, se presentan las partidas de ingresos y gastos extraordinarios obteniendo el resultado neto de partidas extraordinarias.

Partidas extraordinarias. Es el resultado de restar de los ingresos extraordinarios registrados en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, los gastos registrados en la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

Excedente (Déficit) del ejercicio. Es el resultado de sumar el excedente o déficit de actividades ordinarias y el excedente o déficit de partidas extraordinarias.” (Subrayado fuera de texto)

Identificación desde la contabilidad de una presunta insolvencia o quiebra de las entidades territoriales (literal d)

El artículo 3° de la Ley 1116 de 2006, por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia, señala

“**Artículo 3°.** Personas excluidas. No están sujetas al régimen de insolvencia previsto en la presente ley:

(...)

6. Las entidades de derecho público, entidades territoriales y descentralizadas.”

(...)

El artículo 1937 del título II, capítulo 1 del decreto 410 de 1971, que trataba el régimen de quiebras fue derogado por el artículo 242 de la Ley 222 de 1995.

CONCLUSIONES

- Conformación del Patrimonio de las Entidades Territoriales, (literal a)

De conformidad con las normas técnicas relativas a las clases que integran el Balance General, el patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

Para las entidades objeto de la consulta, el patrimonio contable se reconoce en el grupo 31 HACIENDA PÚBLICA y está constituido por los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial. También incluye las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública.

Para el reconocimiento de los anteriores conceptos en el Catálogo General de Cuentas del RCP, se encuentran habilitadas en el Grupo de Hacienda Pública, las cuentas: 3105-Capital fiscal, 3110-Resultado del ejercicio, 3111-Resultado del ejercicio de entidades en procesos especiales, 3115-Superávit por Valorización, 3117-Superávit por el método de participación patrimonial, 3120-Superávit por donación, 3125-Patrimonio público incorporado, 318-Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db), y 3140-Patrimonio de entidades en procesos especiales.

- **Forma de establecer el déficit en las entidades territoriales, (literales b y c)**

Con relación a la inquietud de los literales b y c, mediante el Estado de Actividad Económica, financiera y Social se determina el resultado de sus operaciones financieras, económicas y sociales, el cual se obtiene como producto de efectuar el cierre del ejercicio, al finalizar el periodo contable, es decir a 31 de diciembre de cada año, detrayendo de los ingresos, el valor de los costos y gastos incurridos en el respectivo período contable.

Si el valor de los ingresos es superior a la sumatoria de los costos y los gastos del período contable, se obtiene como resultado un Excedente que se registra en la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

Si el valor de los ingresos es inferior a la sumatoria de los costos y los gastos del período contable, se obtiene como resultado un déficit el cual se registra en la subcuenta 311002-Déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

Igualmente, en la información que las entidades reportan a la CGN contenida en el Formato CGN96001-SALDOS Y MOVIMIENTOS, se encuentra el valor del excedente o déficit de cada período contable, producto de efectuar el cierre del ejercicio al 31 de diciembre de cada año. Para verificar lo expuesto respecto de la información reportada por la Gobernación de Santander y el Municipio de Bucaramanga para los años 2012, 2013 y 2014, puede consultar los reportes de estas entidades, a través de la página web www.contaduria.gov.co, en el link CHIP/consultas/informe al ciudadano/ Consulta de información Financiera, Económica, Social y Ambiental, diligenciando el código institucional de la respectiva entidad y el Formato de Saldos y movimientos correspondiente a 31 de diciembre de cada año.

Identificación desde la contabilidad de una presunta insolvencia o quiebra de las entidades territoriales (literal d)

De conformidad con lo establecido en el artículo 3° la Ley 1116 de 2006, las entidades territoriales están excluidas del régimen de insolvencia regulado por esa Ley, y a su vez el artículo 242 de la Ley 222 de 1995, deroga la regulación concerniente a la quiebra.

Por su parte la regulación contable pública no está orientada a determinar si la entidad se encuentra en situación de insolvencia o quiebra, toda vez que su propósito radica en preceptuar los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos, operaciones y transacciones de las entidades públicas. En consecuencia, no es viable calificar la insolvencia de una entidad territorial desde la perspectiva de los estados contables, si como ya se advirtió en el párrafo anterior, por expresa disposición legal ellas están excluidas de este régimen.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000009941 del 05-04-2016
 20162000010731 del 14-04-2016
 20162000018231 del 07-07-2016
 20162000028831 del 27-09-2016
 20162000029701 del 03-10-2016
 20162000039701 del 20-12-2016

1.19 PATRIMONIO INSTITUCIONAL

**CONCEPTO No. 20162300009341 Fecha: 05-04-16 QUE MODIFICÓ EL CONCEPTO
 No. 20152000030171 DEL 08-07-15**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Patrimonio
	SUBTEMA	Procedimiento contable frente al resultado del ejercicio al cierre del periodo contable de la Región Administrativa de Planificación Especial RAPE - Región Central

Doctora
 ANA CECILIA RODRIGUEZ CASAS
 Coordinadora
 GIT Gestión y Evaluación de la Información
 Subcontaduría de Centralización de la Información – Contaduría General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación efectuada mediante correo electrónico de fecha 15 de marzo de 2016, en la que señala:

“(…) de manera atenta le solicito revisar el concepto radicado 20152000030171 de fecha 8 de julio de 2015, sobre el proceso contable para el reconocimiento de la entrega de aportes ordinarios y extraordinarios a la Región Administrativa de Planificación Especial - RAPE. Lo anterior teniendo en cuenta que en la conclusión del punto 4 Procedimiento contable frente a los resultados del ejercicio en la RAPE al final del periodo contable, la distribución de aportes y la declaración de excedentes financieros se indica: "... al cierre del periodo contable, la RAPE deberá reclasificar el resultado del ejercicio a la subcuenta 320801 Capital fiscal...".

Esto genera inconsistencia en la consolidación de la información a 31 de diciembre, porque no se utiliza la subcuenta que registra el Resultado del Ejercicio”.

CONSIDERACIONES

Mediante concepto expedido mediante radicación No. 20152000030171 de fecha 8 de julio de 2015, en el numeral 4. de las conclusiones en relación con el Procedimiento contable frente a los resultados del ejercicio en la RAPE al final del periodo contable, la distribución de aportes y la declaración de excedentes financieros, este Despacho señaló lo siguiente:

“(…)

No obstante lo anterior, al cierre del periodo contable, la RAPE deberá reclasificar el resultado del ejercicio a la subcuenta 320801 Capital fiscal, de la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL.”

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en la descripción y dinámica de la Cuenta 3230 RESULTADOS DEL EJERCICIO, establece:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal, diferenciando la parte correspondiente a los resultados por exposición a la inflación.

(…).

DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del traslado a la subcuenta 322501- Utilidad o Excedentes Acumulados, al inicio del período contable.
- 2- El valor del traslado a la subcuenta 322503 - Utilidad Acumulada por Exposición a la Inflación, al inicio del período contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.
- 2- El valor que resulte del cierre de saldo crédito de la cuenta 4905 - Corrección Monetaria. (Subrayado fuera de texto)

PÉRDIDA O DÉFICIT**SE DEBITA CON:**

El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

El valor que resulte del cierre del saldo débito de la cuenta 4905 - Corrección Monetaria.

SE ACREDITA CON:

El valor del traslado a la subcuenta 322502 - Pérdida o Déficit Acumulados, al inicio del período contable.

- El valor del traslado a la subcuenta 322504 - Pérdida Acumulada por Exposición a la Inflación, al inicio del período contable.

Como complemento de lo anterior, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en la descripción y dinámica de la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, establece:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades o de excedentes; al igual que el valor de las pérdidas o déficit no absorbidos, separando los resultados correspondientes a los ajustes por inflación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 3230 - Resultados del Ejercicio.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de las pérdidas o déficit acumulados.
- La distribución dispuesta por el máximo órgano social u organismo competente.

- El valor de los excedentes financieros distribuidos por los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las utilidades o excedentes que se encuentran a disposición del máximo órgano social u organismo competente.
- El valor de la absorción de las pérdidas o déficit mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en la descripción y dinámica de la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL, establece:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos que han sido otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, así como la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales como es el caso del patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

SE ACREDITA CON:

(...)

- El valor de los excedentes financieros asignados al establecimiento público o a la empresa industrial y comercial del Estado no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por el Catálogo General de Cuentas CGC del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente en relación con la dinámica de la Cuenta 3230

RESULTADOS DEL EJERCICIO, el saldo acumulado en esta Cuenta debe trasladarse al inicio del período contable a la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, subcuenta 322501 - Utilidad o Excedentes Acumulados o Subcuenta 322502 - Pérdida o Déficit Acumulados, según corresponda.

Del mismo modo, la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, podrá debitarse por el monto de los excedentes financieros que le hayan sido asignados a la misma entidad, cuando así lo disponga la autoridad competente, suma que se trasladará mediante un crédito en la Cuenta 3208 CAPITAL FISCAL. En consecuencia, hasta tanto no se haya pronunciado la autoridad competente frente a la distribución de excedentes, el saldo acumulado en la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, subcuenta 322501 - Utilidad o Excedentes Acumulados, no deberá ser objeto de reclasificación.

Lo indicado anteriormente modifica lo señalado en el numeral 4. de las conclusiones anotadas en el concepto No. 20152000030171 de fecha 8 de julio de 2015, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, Contadora General de Bogotá D.C., en relación con el procedimiento contable frente a los resultados del ejercicio en la RAPE al final del periodo contable, la distribución de aportes y la declaración de excedentes financieros.

CONCEPTO No. 20162000015741 DEL 13-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Patrimonio institucional
	SUBTEMA	Incorporación de bienes y derechos recibidos en un proceso de supresión

Doctora
LIBIA ESPERANZA ORTIZ MENESES
Jefe Sección de Contabilidad
Universidad Industrial de Santander
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016-5500-03111-2 en el que informa que la Universidad asumió la administración del sistema de seguridad social en salud de los empleados y jubilados de la Universidad, para lo cual modificó la estructura organizacional y creó la Unidad Especializada en el aseguramiento y la prestación

de servicios de seguridad social en salud, para sustituir a la Caja de Previsión Social de la Universidad Industrial de Santander (CAPRUIS) creada mediante actos administrativos con patrimonio y rentas propias, y personería jurídica otorgada por la Gobernación de Santander mediante Resolución de 1970.

Lo anterior implica que la Caja de Previsión Social de la Universidad Industrial de Santander, debe retornar a la Universidad todos los recursos y bienes destinados a la administración de los servicios de salud en lo que corresponde al aseguramiento y prestación de servicios de salud a sus afiliados (cotizantes y beneficiarios), previa deducción de los recursos requeridos por la Caja para su proceso de liquidación.

Para dar cumplimiento a los actos administrativos del Consejo Superior se adelantarán las gestiones a que haya lugar ante CAPRUIS, entre ellas, la elaboración de inventario de bienes y recursos afectos al sistema de salud, actas de entrega y traslado de fondos, entre otros, para su posterior inclusión en los estados financieros de la UIS.

Por lo anterior, consulta si el registro contable de la incorporación de los bienes y recursos financieros que sean trasladados a la Universidad deben afectar las cuentas del activo respectivas como son efectivo, inversiones, inventarios, planta y equipo, entre otros, con contrapartida en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

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

CONSIDERACIONES

El numeral octavo del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión, contenido en el Capítulo XVI del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que:

“8. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE RECIBE BIENES Y DERECHOS DE OTRA QUE LOS TRASLADA

La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. En el caso de las entidades descentralizadas se acredita la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos es el definido en el acto que ordena la liquidación; en su defecto,

se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia.

La incorporación de bienes y derechos debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que efectivamente la incorporación de los bienes y derechos recibidos por la Universidad, de la Caja de Previsión Social de la Universidad Industrial de Santander - CAPRUIS, deben ser reconocidos mediante un débito en las subcuentas y cuentas de activo correspondiente a su naturaleza y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, por tratarse de una entidad descentralizada.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000014321 del 27-05-2016

20162000013091 del 12-05-2016

20162000017981 del 06-07-2016

20162000028861 del 27-09-2016

1.20 INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20162000009091 DEL 18-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Ingresos tributarios Ingresos no tributarios Otros ingresos Ajuste de ejercicios anteriores

SUBTEMA	Reconocimiento Ingresos por Impuesto de vehículos automotores, multas e intereses de mora
----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora

NEFER SOFY ZULETA MUÑOZ

Profesional Contratista Apoyo Contable

Municipio de Yumbo Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016-550-001672-2, del 25 de febrero de 2016, mediante la cual consulta:

“Se realiza el registro de la cartera de impuestos de vehículos y multas por comparendos de tránsito, pero al realizar el registro de los recaudos se observa que por configuración del programa contable los ingresos por recaudos de cartera se registraron directamente por interfase a la cuenta del ingreso (4) y no como abono a la cartera (13 y 14) por lo cual solicito el apoyo con la siguiente duda: Puedo realizar la reclasificación del ingreso a la cuenta de cartera? o cual debe ser el procedimiento que debo realizar para disminuir la cartera con sus correspondiente recaudos.? Adicionalmente ¿cuándo se realiza el registro de la cartera, debo registrar el capital más los intereses?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la normatividad contable pública, la información contable de las entidades deben atender lo señalado en el Marco Conceptual del RCP en lo relativo a las características cualitativas como atributos y restricciones esenciales para asegurar la calidad de la información que sirva a las necesidades de los usuarios, de las cuales es pertinente mencionar que la información debe ser Razonable, es decir “cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”

Así mismo, deberán observarse los principios o macrorreglas que dirigen el proceso para producir la información, entre otros el de Devengo o causación en donde, “(...) 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.”

Por su parte el CGC describe las cuentas:

“1305-VIGENCIA ACTUAL, Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de impuestos y 4105-Tributarios

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor determinado en las liquidaciones tributarias.
- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme (...)

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recaudos totales o parciales. (...)”

“1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios. (...)

SE ACREDITA CON:

- El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios. (...)”

“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.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los ajustes por mayores valores causados.

(...)"

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

La información contable pública de la entidad deberá reflejar la situación y actividad de manera ajustada a la realidad y reconocerse los hechos económicos atendiendo al principio de Devengo o causación cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Para atender a su solicitud y según lo anotado, deberán reconocer el derecho o cuenta por cobrar por concepto del impuesto de vehículos, una vez en firme, mediante un débito a la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-RENTAS POR COBRAR y causar el ingreso acreditando la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Por las multas impuestas, una vez en firme, el reconocimiento se efectúa debitando la subcuenta 140102-Multas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el pago efectuado por los contribuyentes, para reconocer el recaudo en la contabilidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y cancelará la cuenta por cobrar acreditando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-RENTAS POR COBRAR o 140102-Multas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, según el concepto cancelado.

En cuanto a los registros originados en la aplicación de sistemas, deberán reversarse por no atender el procedimiento contable expuesto y revisar la parametrización del programa utilizado de modo que los registros automáticos efectuados atiendan lo dispuesto en el RCP, como sería, que la reversión de los ingresos reconocidos en el mismo periodo contable afectarán el resultado del periodo, mientras que los reconocidos en periodos anteriores se registrarán en la subcuenta 481554-Ingresos fiscales de la cuenta 4815-Ajuste de ejercicios anteriores.

Por su parte los intereses de mora se causarán en cuentas patrimoniales debitando la cuenta 1470-Otros deudores y acreditando la subcuenta 480513-Intereses de mora de la cuenta 4805-OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20162000012501 DEL 03-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Ingresos fiscales
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos por concepto de aportes sobre la nómina recibidos por el ICBF

Doctor

OBER GABRIEL MOLANO RICO

Director Financiero

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Bogotá. D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nacional (CGN) con Nº 2016-550-002347-2, del 18 de marzo de 2016, mediante la cual consulta el procedimiento contable para la causación de los ingresos que el ICBF recibe por concepto de aportes de nómina que las entidades públicas y privadas deben realizar, debido a que la entidad de control observó, en la revisión de la información financiera de 2014 presentada por el Instituto, el procedimiento utilizado por la entidad para el reconocimiento de estos recursos.

Sobre el particular la entidad manifiesta en su solicitud, “Comendidamente, solicito a la Entidad a su cargo se pronuncie sobre el reconocimiento contable del aporte parafiscal 3% Ley 89 de 1988, teniendo en cuenta que el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar no puede hacer un reconocimiento en cuentas del balance hasta que se tenga una identificación plena del valor pagado por cada aportante, de acuerdo con el principio de prudencia. En relación con los ingresos deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna...”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La ley 89 de 1988 “Por la cual se asignan recursos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones” señala:

ARTICULO 1o. A partir del 1o de enero de 1989 los aportes para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- ordenados por las Leyes 27 de 1974 y 7a de 1979, se aumentan al tres por ciento (3%) del valor de la nómina mensual de salarios.

PARÁGRAFO 1o. Estos aportes se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y se recaudaran en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales -ISS- o los del subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero. Estas entidades quedan obligadas a aceptar la afiliación de todo empleador que lo solicite. EL Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, -ICBF-, también podrá recaudar los aportes. Los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba del pago de los aportes para fines tributarios.

(...)

PARAGRAFO 3o. Las entidades del sector público liquidarán y pagarán el aporte correspondiente al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- o al Instituto de Seguros Sociales -ISS- en la misma oportunidad en que liquidan y pagan el subsidio familiar los respectivos organismos, sin que medie cuenta de cobro. Incurrirán en el causal de mala conducta los funcionarios que retarden u obstaculicen las transferencias o el pago y serán objeto de las sanciones disciplinarias correspondientes, como la destitución, sin perjuicio de las demás sanciones previstas en la ley.

(...)”

En relación con la normatividad contable pública expedida por la Contaduría General de la Nación, los principios de contabilidad constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso contable para la generación de la información, dentro de los cuales es pertinente referirnos a los siguientes:

Devengo o causación según el cual, “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.”

Período contable que indica, “Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre.”

Además con el objeto de garantizar la calidad de la información financiera presentada a los usuarios reales y potenciales, ésta debe atender a las características cualitativas de **Razonabilidad**, es decir: “La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad.”; así como la **Universalidad**, que señala, “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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

En la preparación de la información financiera, la entidad deberá observar el cumplimiento de los principios y características cualitativas determinados por el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de que la entidad disponga de información contable oportuna que incorpore los hechos y operaciones ocurridos en el período contable. Es así como en observancia de los principios de devengo o causación, período contable, y el criterio de Universalidad, elemento esencial de la característica de la relevancia, el ICBF en el momento en que surjan, los derechos a cobrar y los ingresos relacionados con la aplicación de la Ley 21 de 1982, hará el reconocimiento, esto es, cuando para los aportantes surge la obligación mensual de pagar los salarios que son la base de la liquidación del aporte parafiscal.

Para estos efectos, la entidad definirá en sus procedimientos administrativos y operativos, cuáles serán las fuentes de información confiable que le permiten realizar oportunamente la causación de los ingresos relacionados con los aportes que deben ser trasladados a esa entidad, de manera que aún cuando inicialmente éstos se registran como ingresos por reclasificar durante el periodo contable, al final de éste deberá garantizar que en el estado de resultados se han reconocido los ingresos del período.

De manera que si por circunstancias de carácter excepcional no fuere posible conocer oportunamente la información de las entidades y empresas aportantes, para proceder a su reconocimiento aún dentro de la etapa contemplada en el principio y la norma técnica de hechos posteriores al cierre, deberá causar el ingreso y la cuenta por cobrar en el siguiente periodo afectando la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, revelando tal circunstancia en notas a los estados contables.

En el evento de situaciones de morosidad u omisión, aplicará el procedimiento que haya establecido el Instituto para el cobro de la cartera morosa.

CONCEPTO No. 20162000022681 DEL 25-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	No Tributarios Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento ingresos por licencia de construcción Reconocimiento zonas de cesión en proyectos urbanísticos

Doctor

LUIS EDUARDO HERNÁNDEZ
Alcaldía de Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-005116-2, del 27 de julio de 2016, mediante la cual consulta: 1. El procedimiento contable para el reconocimiento del cobro de las licencias de construcción 2. El procedimiento contable para el registro por cesiones obligatorias gratuitas derivadas de proyectos urbanísticos.

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

CONSIDERACIONES

1. Ingresos por licencias de construcción

El artículo 99 de la Ley 388 de 1997, se refiere a las Licencias y sanciones urbanísticas, señalando que, “Para adelantar obras de construcción, ampliación, modificación y demolición de edificaciones, de urbanización y parcelación en terrenos urbanos, de expansión urbana y rurales, se requiere licencia expedida por los municipios, los distritos especiales, el Distrito Capital, el departamento especial de San Andrés y Providencia o los curadores urbanos, según sea del caso.

Igualmente se requerirá licencia para el loteo o subdivisión de predios para urbanizaciones o parcelaciones en toda clase de suelo, así como para la ocupación del espacio público con cualquier clase de amoblamiento.”

En relación con la normatividad contable pública, los principios de contabilidad constituyen las pautas básicas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales debemos referirnos al de Devengo o causación, como aquel en donde “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.”

Por su parte, conforme a la Norma Técnica relativa a los Ingresos, contenida en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), los Ingresos no tributarios, “Son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. (...)”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 4110-No Tributarios, en los siguientes términos: “Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no tributarios (...)

DINÁMICA

Se debita con: 1. La cancelación de su saldo al cierre del período contable.

Se acredita con: 1. Los valores causados por los diferentes conceptos.”

2. Reconocimiento zonas de cesión de proyectos urbanísticos

En relación con las zonas de cesión en sentencia C-295 de 1993 la Corte Constitucional señaló: “En este orden de ideas aparecen las cesiones obligatorias gratuitas como una contraprestación a la que se obligan los propietarios de terrenos al solicitar el correspondiente permiso para urbanizar o edificar, y al aceptar las condiciones que exigen las autoridades competentes, dados los beneficios que pueden obtener con tal actividad, las que se imponen en desarrollo de la función social urbanística de la propiedad, consagrada en el artículo 58 de la Carta, y en ejercicio del poder de intervención del Estado en el uso del suelo "con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano" (art. 334 C.N.), como también del artículo 82 ibidem que faculta a las entidades públicas para "regular la utilización del suelo" en defensa del interés común.

Las zonas cedidas pasan a formar parte del espacio público, por cuya protección debe el Estado velar, conforme al artículo 82 de la Carta, y cuya destinación al uso común, es apenas una consecuencia del principio que antepone el interés común al individual. Tales zonas son definidas por el artículo 5o. de la ley 9 de 1989, como "el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes", señalando en su inciso segundo, entre otras, las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal, como vehicular, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, los parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones, etc, y en general "todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyan por consiguiente zonas para el uso o el disfrute colectivo". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma Técnica relativa a los Bienes de uso público e históricos y culturales los define como: “176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social...

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. Ingresos por licencias de construcción

El concepto cobrado por el municipio por la expedición de licencias de construcción, por ser una retribución que el usuario cancela por el trámite de un servicio que se encuentra a cargo del estado, está clasificado en el CGC como un ingreso no tributario, de manera que los recursos que surjan de la prestación de tal servicio, se registrarán debitando la subcuenta 140139-Licencias de la cuenta 1401-Ingresos no Tributarios y acreditando la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110-No Tributarios.

2. Reconocimiento zonas de cesión de proyectos urbanísticos

Las cesiones que realizan los propietarios de terrenos en favor de la entidad territorial, en desarrollo de la función social urbanística de la propiedad consagrada en la Constitución Política, por el permiso que el estado otorga y protege en aras del interés colectivo y que se constituyen en zonas para el uso o el disfrute colectivo, serán reconocidos por la entidad como bienes de uso público, en la medida que se disponga de una medición monetaria fiable, afectando la subcuenta 312525-Bienes de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. De no tener con tal medición, deberán revelarse por medio de información cualitativa en notas a los estados contables.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000012231 del 29-04-2016
20162000017371 del 27-06-2016
20162000017371 del 27-06-2016
20162000017391 del 27-06-2016
20162000022371 del 23-08-2016
20162000040011 del 21-12-2016

1.21 INGRESOS -VENTA DE BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.22 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000017411 del 27-06-2016

20162000017981 del 06-07-2016

20162000028871 del 27-09-2016

1.23 INGRESOS- TRANSFERENCIAS

CONCEPTO No. 20162000010381 DEL 08-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Transferencias Operaciones interinstitucionales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de recursos girados para el funcionamiento de personerías y concejos que llevan contabilidad aparte que es agregada por Municipio.

Doctor

BELISARIO AMAYA CRUZ

Tesorero Municipal

Umbita- Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nacional (CGN) con N° 2016550001995-2 en la cual manifiesta:

“Necesito que por favor me ayuden a aclarar la siguiente duda. El municipio de Umbita, en este momento tiene dos agregados que son la Personería y el Concejo Municipal. La pregunta es: La alcaldía como (Sic) debe manejar contablemente los giros que le hace por transferencia al concejo y la (Sic) personería (Sic), toda vez que ellos manejan y ejecutan su propio presupuesto, para consolidar después y rendir informe a la CGN. 1. Cual (Sic) es el registro que debe hacer la alcaldía cuando les transfiere los recursos y cuales (Sic) registros que deben hacer la personería y concejo cuando reciben dichos recursos. Ellos manejan su contabilidad aparte, pero después se debe consolidar, para presentar una sola, sin que se presente

duplicidad de gastos. 2. Se puede manejar como centros de costos en el aplicativo de la alcaldía?? (Sic) Demás alternativas con el ánimo de simplificar el trabajo. (...).”

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

- Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
- Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
- Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
- Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.
- Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.
- Formas alternativas de organización contable.

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que

generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado.

2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES

La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran.

La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:

- a. La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.
- b. Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora.
- c. El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, o 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que en el contexto del Plan General de Contabilidad Pública las Personerías y los Consejos Municipales preparan información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de los Municipios como entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, se concluye:

Las Personerías y Concejos municipales, deben llevar una contabilidad separada a la del Municipio, en consecuencia deben aplicar el numeral “1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación”, del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, descrito en las consideraciones.

En concordancia con el numeral 2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES, del procedimiento referido, el reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se debe realizar, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, o 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, así:

Si dentro del Presupuesto de gastos del Municipio se contemplan partidas de gastos para que sean ejecutadas por el Concejo y de la Personería, como Secciones del presupuesto del Municipio, corresponde al Municipio reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS, en tanto que la Personería y/o el Concejo debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito respectiva subcuenta, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Ahora bien, si en lugar de contemplar al Concejo y la Personería como una sección del presupuesto, lo que se establece en el presupuesto del Municipio son apropiaciones de transferencias para el funcionamiento del Concejo y de la Personería, el Municipio debe reconocer un débito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS, por su parte la Personería y/o el Concejo debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito respectiva subcuenta, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso que los giros de las transferencias no se efectúen en el momento en que se causan, el Municipio deberá reconocer el pasivo en la subcuenta 240315 Otras transferencias de la cuenta 2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR y el Concejo y la Personería deberán reconocer el respectivo derecho, en la subcuenta 141314 Otras transferencias, de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20162000000411 del 13-01-2016

20162000011831 del 25-04-2016
 20162000012531 del 03-05-2016
 20162000013291 del 13-05-2016
 20162000017361 del 27-06-2016
 20162000017981 del 06-07-2016
 20162000028921 del 27-09-2016

1.24 INGRESOS- ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.25 INGRESOS- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.26 OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20162000001781 DEL 02-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos
	SUBTEMA	Ajuste de vigencias anteriores

Doctor
 HÉCTOR FABIO CORRALES MONTES
 Secretario de Despacho
 Despacho de la Secretaria de Hacienda
 Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nacional (CGN) con N° 2015550006020-2, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“De manera respetuosa y teniendo en cuenta el Radicado de la CGN No. 20152000043221 de fecha 11-11-2015, me permito solicitarle aclaración con respecto a las Tornaguías causadas en las cuentas del Balance con corte al 31 de diciembre de 2014, las cuales en la vigencia 2015 se encuentran registradas en la cuenta 1310 Rentas por cobrar Vigencias Anteriores, cuyos valores serán trasladados según dicho concepto con un debito a las subcuentas 819090 Otros derechos contingentes y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590- Otros derechos contingentes.

Por lo anterior se solicita aclaración con respecto al ajuste contable a realizar por el Departamento de los saldos registrados en la cuenta 1310 Rentas por cobrar Vigencias Anteriores, dando a conocer si estos ajustes deben afectar directamente el patrimonio de la entidad, de no ser así, le solicito aclararnos el procedimiento para realizar dicho ajuste. Por su pronta colaboración muchas gracias.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la siguiente cuenta así:

“4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

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)

CONCLUSIONES

Dado que la entidad efectuó un registro improcedente en la vigencia 2014, reconociendo indebidamente un ingreso y un derecho que aún subsiste en los registros contables, debe corregirse mediante un débito en la subcuenta 481554 Ingresos Fiscales, de la Cuenta 4815 AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1310 VIGENCIAS ANTERIORES, del Grupo 13 RENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20162000007381 DEL 14-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen Contabilidad Publica Precedente
	TEMA	Otros ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de convenio con contraprestación suscrito entre Hospitales y universidades privadas para prácticas de estudiantes

Doctor
MARLESBY SOTELO PUERTO
Subdirección de Contabilidad
E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana
Bogotá-D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nacional (CGN) con N° 2015550006087-2 en la cual formula la siguiente solicitud:

“Referencia: Consulta — Registro contable ingresos por contraprestación recibidos en el marco de convenios Docencia — Servicio con Universidades

Respetada Dra. Sierra:

En el marco de su reconocimiento como Hospital Universitario, la E.S.E. Hospital Universitario de la Samaritana realiza convenios Docencia - Servicio con Instituciones de Educación Superior, bajo los cuales sus estudiantes realizan rotaciones en los diferentes servicios de la ESE., por lo que se perciben ingresos en contraprestación, en razón a lo anteriormente expuesto, con toda atención remitimos la siguiente consulta.

CONSULTA

- ¿Cuál debería ser el tratamiento contable de los ingresos percibidos por las contraprestaciones mencionadas inicialmente? Se deben tratar como ingresos operacionales Grupo 43, o ingresos no Operacionales Grupo 48.

Mediante citada conversación telefónica con la Doctora Marlesby Sotelo Puerto Subdirección de Contabilidad, se pudo establecer que la consulta se refiere a un convenio con contraprestación celebrado entre el HOSPITAL UNIVERSITARIO DE LA SAMARITANA y la UNIVERSIDAD DE LOS ANDES, bajo el cual los estudiantes de la Universidad realizan prácticas en las instalaciones del Hospital, obteniendo este como retribución pagos en efectivo o en bienes y servicios, del cual adjunta copia.

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

CONSIDERACIONES

Se extrae del **CONVENIO DOCENTE – ASISTENCIAL, PARA LA INVESTIGACIÓN, DOCENCIA Y LA ASISTENCIA, CELEBRADO ENTRE LA EMPRESA DEL ESTADO HOSPITAL UNIVERSITARIO LA SAMARITANA Y LA UNIVERSIDAD DE LA SABANA** lo siguiente:

“Cláusula Primera: Objetivos

Objetivo General:

Establecer las bases para el desarrollo y fortalecimiento de las practicas fundados en objetivos, principios y estrategias pedagógicas compartidas, entre el Hospital y la Universidad, para el desarrollo integral de programas docentes – asistenciales en el campo de la salud, teniendo en cuenta que la responsabilidad principal de El Hospital es brindar a la población atención en salud oportuna y de buena calidad y la de la Universidad es desarrollar actividades académicas de investigación de docencia y de extensión, respetando ambas sus respectivas orbitas de competencia (...).

Clausula Decima Quinta: Contraprestación

- La Universidad garantizará la capacitación en el uso de bases de datos y Biblioteca digital de la Universidad y prestará asesoría en trabajos de investigación conjunta.
- Para la Facultad de Enfermería y de Rehabilitación la contraprestación se realizará de la siguiente forma A) Los estudiantes de pregrado y posgrado que roten en el Hospital pagarán semestralmente a la universidad su matrícula cuyo monto será fijado por ella misma de conformidad con las tablas del respectivo semestre y la universidad a su vez reconocerá al hospital de la siguiente manera: (...). Estos valores podrán ser reconocidos en Equipos, insumos médicos o en efectivo según lo requiera el Hospital.
Parágrafo: Lo generado de la contraprestación ha de ser destinado para el fortalecimiento de investigación en o para actividades con impacto sobre procesos misionales del hospital.

Por su parte, los párrafos 117, 271, 284 y 286 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con los principios de contabilidad y las normas técnicas para el reconocimiento de ingresos y gastos, establecen:

“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)

271. Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros ingresos. (Subrayados fuera de texto)

(...)

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (Subrayados fuera de texto)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. (Subrayados fuera de texto)
Así mismo, El Plan General de Contabilidad Pública, en relación a las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establecen:

9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

261. Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. (...). (Subrayados fuera de texto)

262. Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. (...)(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe los siguientes grupos así:

43 VENTA DE SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de servicios en desarrollo de las actividades ordinarias. (Subrayados fuera de texto)

48 OTROS INGRESOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunos

de los demás grupos definidos. Incluye los ingresos de carácter extraordinario. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Respecto al tratamiento contable de la contraprestación derivada por los convenios suscritos entre el Hospital Universitario de la Samaritana y la Universidad de la Sabana, corresponde al Hospital evaluar el procedimiento contable, de cara a los criterios que conducen a la celebración de tales convenios. Por tanto, el Hospital debe proceder a su registro aplicando los siguientes criterios:

Si el propósito de la entidad es la comercialización de un servicio para las Universidades, que pueda considerarse como parte de sus actividades misionales, deberán reconocer la contraprestación en las subcuentas y cuentas que corresponda al Grupo 43 VENTA DE SERVICIOS, toda vez, que las cuentas de este grupo están destinadas a reconocer y revelar aquellos hechos, transacciones y operaciones que de acuerdo con el objeto social, constituyen fuente de financiación de sus cometido estatal.

Ahora bien, si la actividad corresponde más a un propósito de generar espacios para una mejor formación académica de los futuros profesionales de la medicina, que no desarrolla en sí misma la operación básica o principal del Hospital y no se pretende convertir la contraprestación monetaria recibida en una fuente de ingreso para apalancar sus actividades misionales, estos deben reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes al Grupo 48 OTROS INGRESOS.

CONCEPTO No. 20162000012141 DEL 28-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMA	Ajustes en el saldo de inventarios durante el período de transición al marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, debido a diferencias originadas en periodos anteriores.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Ajustes en el saldo de inventarios durante el período de transición al Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, debido a diferencias originadas en periodos anteriores.

Doctor
 ÁLVARO CRUZ VARÓN
 Jefe de Contabilidad e Impuestos
 Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado
 Ibagué- Tolima

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nacional (CGN) con N° 2016-550-001345-2, del 2 de febrero de 2016, en la que manifiesta:

“(…)

Atentamente nos permitimos solicitar concepto sobre el procedimiento a realizar en la contabilización del Ajuste de la Cuenta Inventarios, con base en las siguientes precisiones:

- Al realizar la conciliación contable con almacén de la cuenta Inventarios, a diciembre 31 del 2015, se vienen presentando diferencias en los saldos reportados por el Almacén con los registrados en Contabilidad, las cuales se originaron en periodos anteriores desde el año 2003, los cuales han sido objeto de hallazgos Administrativos por parte de la Contraloría Municipal, al efectuar el cruce de la Información reportada al SIREC
- Como estas diferencias son tan antiguas no se cuentan con los soportes necesarios que puedan justificarlas, y en razón a que nos encontramos en la implementación del nuevo Software, el cual requiere la uniformidad con los saldos del inventario físico reportado por almacén, con los valores registrados en Contabilidad, por tal razón se tendrá que llevar a Comité de Sostenibilidad Contable, para proceder a efectuar el ajuste respectivo el cual asciende a \$ 486.696.570.06 a Diciembre 31 del 2015
- De igual forma nos encontramos en la aplicación de la resolución 414 del 2014, que obliga a las Entidades del Sector Público, a efectuar la implementación y armonización de las NIIF-NICSP y registrar Estado Financiero de Apertura ESFA, con valores reales y razonables, tal como lo establece la normatividad contable y la Contaduría General de la Nación.

Por tal razón, y con el fin de subsanar estos hallazgos y realizar la depuración Contable, que permita dar cumplimiento a las recomendaciones de los Entes de Control, de la manera más respetuosa solicitamos su concepto contable y legal que justifique esta depuración o ajuste, situación que permitirá elaborar Estados Financieros razonables y fidedignos.”

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

CONSIDERACIONES:

La Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala lo siguiente:

“(…)

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)

La Resolución 663 del 30 de diciembre de 2015, por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014, establece:

“(…)

ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(…)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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 2016, las empresas que conforman el SGSSS 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 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 31 de diciembre de 2016 y con el del 1 de enero de 2016.

- Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 que no les es dable acogerse al cronograma especial definido mediante la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, señala:

“(…)

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(…)

104. **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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, utilizado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido mediante la Resolución 663 de 2015 para las Entidades que conforman el Sistema de Seguridad Social en Salud, establece la descripción y la dinámica de las 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)

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 lo siguiente:

“ (...)”

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.

(...)

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

(...)

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)

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, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece 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.

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 reexpresarán 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.

(...)" (Subrayado de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas Catálogo de las 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, establece la definición y descripción de la cuenta 3225-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:

Atendiendo las consideraciones anteriores, se hace necesario que la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado ajuste su información financiera a fin de subsanar las inconsistencias evidenciadas entre el valor del inventario reportado por almacén y el valor del inventario presentado en sus estados financieros, pues la información financiera alcanza su objetivo de proporcionar información útil para la toma de decisiones de los diferentes

usuarios, cuando, entre otras condiciones, presenta los hechos económicos de forma ajustada a la realidad.

Ahora bien, teniendo en cuenta que tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, contemplan respectivamente la razonabilidad y la representación fiel como características cualitativas de la información financiera, la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado, al 31 de diciembre de 2014, es decir, previo a la preparación del estado de situación financiera de apertura (ESFA), debió ajustar el saldo de sus inventarios, debitando la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o acreditando la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a mayores o menores valores frente al inventario físico, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes que conformaban sus inventarios.

Posterior a que la información financiera preparada bajo la normatividad anterior se hubiese ajustado para reflejar la realidad económica de la empresa al 31 de diciembre de 2014, se debieron adelantar la actividad señalada en el Instructivo 002 de 2014 para preparar el estado de situación financiera de apertura – ESFA al 1° de enero de 2015.

Ahora bien, si las inconsistencias fueron descubiertas durante el periodo de transición, es decir entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado, debió llevar a cabo las siguientes actividades, teniendo en cuenta que durante este periodo, se debió preparar información bajo el antiguo y el nuevo marco normativo simultáneamente:

- Ajustar el saldo de los inventarios bajo la normatividad anterior, debitando la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o acreditando la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a mayores o menores valores frente al inventario físico, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes que conformaban sus inventarios.
- Ajustar el saldo de los inventarios bajo la nueva normatividad, debitando la subcuenta-322502 Pérdidas o déficit acumulados o acreditando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a mayores o menores valores frente al inventario físico, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes que conformaban sus inventarios.

Adicionalmente, a 31 de diciembre de 2016, fecha en la que se presentarán por primera vez estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo, la empresa reexpresará los saldos iniciales de los inventarios para el periodo más antiguo para el que se presente información, que en este caso en particular, corresponde a la reexpresión de las cifras presentadas en el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, de forma que en los estados financieros, se corrijan los errores, como si estos no se hubieran cometido nunca, de acuerdo con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20162000014411 DEL 27-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Ingresos Costos Gastos
	SUBTEMAS	Utilización de las cuentas de los grupos 6-Costos de Ventas y 7-Costos de Producción, para el reconocimiento de la ejecución de los recursos del Sistema General de Participaciones para la gratuidad educativa, y de los recursos propios recibidos por concepto de arrendamientos y certificaciones

Doctora
BEATRIZ GÓMEZ CAICEDO
Rectora
Institución Educativa Simón Bolívar
Ibagué (Tolima)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500032882, mediante la cual consulta cuál es el manejo contable en relación con los costos educativos, teniendo en cuenta que la Institución Educativa Técnica Simón Bolívar percibe ingresos por transferencias del Sistema General de Participaciones para la gratuidad educativa y recursos propios por concepto de arriendo tienda escolar y certificaciones, dineros que son utilizados para el funcionamiento y mantenimiento de la institución.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Con relación al manejo contable de las cuentas de costos para el reconocimiento de las erogaciones financiadas con recursos del Sistema General de Participaciones para la gratuidad educativa, la Contaduría General de la Nación CGN expidió el concepto No.20132000030451 dirigido al doctor Rosemberg Llanos Velásquez, de la Secretaria de Educación de Caldas, el cual en el numeral 3 de las conclusiones, señaló:

“3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos

Para la ejecución de los recursos, en una contabilidad integrada cuyos registros los hace el municipio, o en la contabilidad independiente a cargo del colegio, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, deben reconocerse como costos de producción, por el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS.

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En consecuencia, en cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

- 1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.
- 2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.
- 3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia Gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72-

COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

4) Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación: Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PÚBLICO SOCIAL, por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202-EDUCACIÓN FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203- EDUCACIÓN FORMAL BÁSICASECUNDARIA, según corresponda.”.

2) Referente al tratamiento contable de los recursos propios por concepto de arrendamientos y certificaciones, los cuales son utilizados para el funcionamiento y mantenimiento de la institución, los párrafos 117, 118, 119 y 125 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, así como los Principios de Contabilidad Pública, señalan:

“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.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables. (Subrayado fuera de texto)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...)

125. En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben

tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.”

Así mismo, los párrafos 152 y 153 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a los activos, disponen:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.”

Así mismo, respecto de los ingresos, costos y gastos, los párrafos 264, 265, 282, 283, 284, 285, 292, 295 y 296, señalan:

9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. 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.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme.

9.1.4.2 Gastos

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. 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.

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas. 287. Los gastos estimados corresponden a montos determinad

9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...)

9.1.4.4 Costos de producción

295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos,

tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP, contiene las cuentas que se describen como se indica a continuación:

1470- OTROS DEUDORES

DESCRIPCIÓN. “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.”

4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN. “Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción. (...)

SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

CONCLUSIONES

- Respecto de la utilización de las cuentas de costos para el reconocimiento de la ejecución de los recursos del Sistema General de participaciones para la gratuidad educativa, se deben utilizar las subcuentas y cuentas del Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, relativas a los Costos, para el registro de las erogaciones realizadas con ocasión de la prestación del servicio educativo público a los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media, siguiendo el procedimiento definido en el concepto No. 20132000030451 mencionado en las consideraciones, el cual anexamos por ser aplicable al caso planteado en esta consulta.
- Con relación a la utilización de las cuentas de costos para el reconocimiento de erogaciones que se financian con recursos propios provenientes de arriendos y certificaciones, es preciso señalar que se deben reconocer los recursos que se recauden de los beneficiarios del servicio así como los costos o gastos incurridos por la prestación del mismo, atendiendo los principios de contabilidad pública de Medición y Asociación y en cumplimiento de la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos.

En consecuencia, es pertinente realizar el registro de la causación del ingreso debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta respectiva según el tipo de ingreso recibido de la cuenta 4808- OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos o costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis, a efectos de:

- Registrar como gastos administrativos la proporción de las erogaciones que correspondan a mantenimiento de la institución en las subcuentas pertinentes de la cuenta 5111- GENERALES.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes relacionadas con la labor educativa propiamente dicha, en cuyo caso deben reconocerse estas erogaciones, a través de las subcuentas y cuentas de costos definidas en el Catálogo General de Cuentas, inicialmente en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, y posteriormente efectuar el traslado a las subcuentas respectivas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS, según lo indica la dinámica de la cuenta.

Debe tenerse en cuenta que en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS se encuentran las cuentas 7202-Educación Formal-Básica Primaria, 7203-Educación Formal-Básica Secundaria, 7204-Educación Formal-Media Académica, 7205-Educación Formal-Media Técnica. También incluye cuentas para la educación no formal e informal con sus respectivas subcuentas. Por lo tanto, según la naturaleza del concepto de gasto incurrido deben clasificarse los costos en las subcuentas de las cuentas antes mencionadas que correspondan a la naturaleza de la erogación.

Para estos efectos, la entidad podrá manejar a nivel de auxiliares lo correspondiente a la educación financiada con los recursos de gratuidad, para identificarla de aquella no cubierta por este tipo de financiamiento.

CONCEPTO No. 20162000021061 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento interés de mora por sanciones

Doctora

SHAROL NATALIA MORA BERNAL
Coordinador Área Financiera
Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-004032-2 del 6 de junio de 2016, mediante la cual consulta si los intereses de mora que se generan por las sanciones impuestas por esa entidad por infracción al Estatuto General de Pesca, deben causarse previa ejecutoria y firmeza de la sanción respectiva, o si como lo indica el manual operativo del SIIF se reconocerán en cuentas de orden.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de la información contable, de los cuales es pertinente referirnos al de Prudencia, que señala, “En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”

Por su parte, la Norma Técnica de Ingresos en el párrafo 266, señala, “Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

Los intereses de mora por sanciones, cuando la entidad por disposición legal está autorizada para imponerlas, deberán reconocerse como ingreso, no obstante es necesario considerar que mientras sobre su cobro efectivo existan situaciones inciertas se registrarán en cuentas de orden, para lo cual la entidad definirá en los procedimientos y políticas contables las circunstancias que permiten o no la realización de los ingresos en el periodo contable. En uno y otro caso deberá revelarse en notas a los estados contables el origen del ingreso y de las cuentas contingentes.

CONCEPTO No. 20162000028841 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Ingresos Gastos
	SUBTEMAS	Dinámica de Ingresos y Gastos

Doctora
ESMERALDA ARANGO TRUJILLO
Jefe de Recursos Físicos y Financieros
Gestora Urbana
Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550005683-2, del 18 de agosto de 2016, en la cual formula la siguiente consulta:

“Atentamente me permito elevar la siguiente consulta sobre la dinámica de los ingresos si estos durante el ejercicio contable no pueden debitarse por ningún concepto solo al cierre del ejercicio contable, igualmente respecto a los gastos estos solo se pueden acreditar al cierre del ejercicio contable.

La anterior consulta obedece al hallazgo de la auditoria efectuada por la contraloría municipal periodo 2015.”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes clases así:

“INGRESOS**DESCRIPCIÓN**

En esta denominación se incluyen los grupos que representan 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, en cumplimiento de las funciones de cometido estatal. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito.

Por su parte la clase 5 Gastos, la describe el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos de Contabilidad Pública, así:

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen los grupos que representan los 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. Son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

Por otra parte, dentro del Catálogo general de cuentas del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se contemplan ciertos comportamientos particulares en las dinámicas de algunas cuentas, como puede observarse, a manera de ejemplo, en los siguientes casos:

“4805 FINANCIEROS

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos.
- El valor de la utilidad por valoración de las inversiones y derivados previa reversión del gasto por pérdida, si existiere.”

“5805 FINANCIEROS**(...)****DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- El valor de la pérdida por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión de la utilidad, si existiere.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación al cierre del período contable.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En principio y de acuerdo con su naturaleza, las cuentas de ingresos deben acreditarse y las cuentas de costos y gastos deben ser objeto de registros débitos, a efectos de registrar en forma sistemática los hechos económicos que inciden en los resultados de la actividad misional.

No obstante, ciertas circunstancias pueden conllevar a registros contrarios a los enunciados anteriormente, por expresa disposición de la norma, o cuando se requiere registrar reversiones, traslados de saldos totales o parciales o de corrección de registros indebidos consignados dentro del mismo período contable. Igual comportamiento se observa en las cuentas 4815 - AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y 5815 - AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando se trata de correcciones por mayores valores registrados en períodos contables precedentes al período en que se está procediendo a la corrección respectiva.

CONCEPTO No. 20162000031211 DEL 13-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros Ingresos Otros Pasivos

SUBTEMAS	Reclasificación al pasivo de ingresos por concepto de regalías reconocidos en vigencias anteriores. Documentos soporte
-----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor

RODRIGO ALZATE BEDOYA

Experto G3 Grado 7

U.A.E. AGENCIA NACIONAL DE HIDROCARBUROS (ANH)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500058722, del 26 de agosto de 2016, donde manifiesta que la Comisión de Auditoría de la Contraloría General de la República, emitió el siguiente hallazgo, a los estados financieros de la Agencia, del año 2015, en razón a que no aprueba unos registros contables para el reconocimiento de pasivos, como se señala a continuación.

“(…) A través de un Acta firmada por integrantes del consorcio BDO y del área Financiera, se hace un registro contable que genera incertidumbre por cuanto se debitan cuentas del Patrimonio para crear saldos a favor de terceros NN sin la debida identificación, por valor de \$1.667.991.708, en la cuenta 2905- Recaudos a favor de Terceros - Campo Gibraltar, debido a un ajuste realizado amparado en acta de dicha reunión. El registro se realiza por una reclasificación de operaciones del pasado, que al parecer se habían registrado en cuentas de ingresos, y se reversan para crear pasivos a favor de municipios NN, sin la suficiente identificación...”.

Manifiesta que el año 2004, la ANH los contabilizó en la subcuenta 411001-Regalías y compensaciones monetarias, los recursos provenientes de regalías del campo Gibraltar, teniendo en cuenta que formaban parte del presupuesto de la Agencia, asignado mediante la Ley N° 848 de 2003. Los Alcaldes de los Municipios de Toledo y Cubaral solicitaron certificación sobre la existencia y retención de estos recursos, los cuales debieron reconocerse a favor de estos Municipios.

Adicionalmente, informa que estos recursos no fueron girados a los respectivos beneficiarios por no tener clara la participación de los Municipios y Departamentos en dichos recursos y que a finales del año 2004 fueron reclasificados al pasivo algunos de estos recursos, afectando el Patrimonio. El registro contable se realiza aplicando el concepto de la Contaduría General de la Nación No. 20119157572, emitido el 30 de septiembre de 2011, ante una consulta que la misma ANH realizó sobre el reconocimiento del pasivo a los entes territoriales del Margen

de Comercialización de Regalías contabilizado en su momento como ingreso de la entidad; en dicho pronunciamiento, la Contaduría General de la Nación determinó que se debía castigar el patrimonio de la ANH y reconocer el pasivo a favor de estas entidades.

Informan que para el reconocimiento del pasivo, la ANH toma como soporte un acta suscrita entre otros, por el señor Vicepresidente Administrativo y Financiero de la Entidad, en donde describe todo el trabajo de verificación anexando sus respectivos soportes.

Los recursos recaudados del campo Gibraltar, no fueron trasladados al pasivo, quedando en los resultados del periodo 2004, formando parte del patrimonio de la ANH en los periodos siguientes, por no tener identificado el respectivo beneficiario.

Por lo anterior expuesto, la ANH, formula las siguientes preguntas:

“Primera

¿Qué registro contable debió efectuar la ANH en el año 2015, para reconocer el pasivo a favor de los Municipios y Departamentos NN, por los recursos recaudados en la vigencia 2004 registrados como ingresos de la entidad en ese año?

Segunda

¿El acta suscrita por el Vicepresidente Administrativo y Financiero de la ANH, funcionarios del área financiera de la entidad y el contador, la cual recoge todos los soportes y evidencia el trabajo de verificación realizado, no es soporte para efectuar el reconocimiento del pasivo?”

En los siguientes términos damos respuesta a la consulta.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), describe las siguientes cuentas, así:

4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN: 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:

1- El valor de los ajustes por mayores valores causados. (...)

290580-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

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.

SE ACREDITA CON: ... El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente. (Subrayado fuera de taxi)

De otra parte, el numeral 3.7 del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación” adoptado mediante la Resolución N° 357 de 2008, en relación con los soportes documentales, señala:

“La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de contexto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que para efectos de ajustar el registro de recursos que fueron reconocidos en vigencias anteriores como ingresos, la entidad evaluará si la inconsistencia se debió a una inadecuada aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos contables, caso en el cual corresponde registrar un débito a la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES; en tanto que si la inconsistencia se debió a problemas de interpretación de las normas que regulan los asuntos relativos a las regalías y, posteriormente, en cumplimiento de disposiciones legales debe transferirlos a terceros, es procedente aplicar lo dispuesto en el concepto No. 20119157572 y en consecuencia debitará la subcuenta 320801-Capital fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En ambos casos, procede registrar como contrapartida, un crédito a la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, si el tercero se encuentra debidamente identificado. En el evento en que por las circunstancias propias del proceso, se configuren situaciones que impiden en primera instancia la plena identificación del beneficiario, para el registro crédito afectará la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, hasta tanto se logre la identificación, momento en el cual se reclasificará a la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual será cancelada con el respectivo giro.

2. Con relación al documento soporte idóneo, es todo escrito, relaciones, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública, los cuales permiten a la entidad contable pública demostrar las causas que originan un determinado registro contable, para sustentar la razonabilidad de los hechos financieros, económicos y sociales. Estos documentos son necesarios para garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable, de tal manera que ésta pueda ser verificable y comprobable.

Consecuentemente, es necesario tener presente que el soporte idóneo que da lugar al reconocimiento contable de un hecho económico, financiero, social o ambiental no siempre debe corresponder a un único documento; es decir, que pueden ser uno o más documentos, por lo que se recomienda conformar un expediente que contenga todos los documentos que, individualmente o en conjunto, soporten los registros contables.

Además, es preciso recordar que es responsabilidad del representante legal y de los directivos de las áreas contables, definir y documentar las políticas y demás prácticas contables que se

deben implementar en el ente público, dentro de las cuales se deben determinar los tipos de comprobantes autorizados para el registro de las operaciones.

CONCEPTO No. 20162000034651 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros ingresos Gastos de administración Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento sanción e intereses de mora por no presentación oportuna de la retención en la fuente. Cancelación por el empleado responsable de atender las obligaciones tributarias de la entidad.

Señorita
BLANCA NELLY SIERRA MORENO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-006818-2, del 11 de octubre de 2016, mediante la cual consulta si es correcto afectar el estado de resultados de la entidad con un gasto por concepto de la sanción e intereses impuestos por no presentar a tiempo la retención en la fuente y con un ingreso por los recursos recibidos de los empleados para el pago de la sanción.

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

CONSIDERACIONES

El artículo N° 370 del Estatuto Tributario – E.T., señala, “Responsable: No practicada la Retención el agente retenedor responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente. Las sanciones impuestas al agente retenedor por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad. (Subrayado fuera de texto)

En el caso de sanción por extemporaneidad, el artículo 641 del E.T. señala, “Si presenta la declaración mensual de retención en la fuente después de vencidos los plazos señalados por el Gobierno Nacional para declarar, el agente de retención debe liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total de las retenciones objeto de la declaración tributaria, sin exceder del 100% de las mismas. (...)”

En relación con la normatividad contable pública, la descripción de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, señala: “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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la norma tributaria, la entidad es el sujeto responsable por las obligaciones tributarias que le apliquen, incluyendo las sanciones e intereses que puedan causarse, razón por la cual le corresponde reconocer el respectivo gasto y la obligación por sanción e intereses, afectando mediante un débito las subcuentas 512008-Sanciones y 512017-Intereses de mora de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito las subcuentas 244026-Sanciones y 244017-Intereses de mora de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, la cual se cancelará al efectuar el pago. Ahora bien, si por alguna circunstancia particular, la entidad recupera el valor de la sanción e intereses, porque estos son reintegrados por un funcionario, la entidad registrará la recepción de los recursos mediante un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 481008-Recuperaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000371 del 13-01-2016
 20162000000411 del 13-01-2016
 20162000002441 del 12-02-2016
 20162000009091 del 18-03-2016
 20162000013091 del 12-05-2016
 20162000015641 del 10-06-2016
 20162000026631 del 15-09-2016
 20162000038401 del 06-12-2016
 20162000040181 del 21-12-2016

1.27 AJUSTES POR INFLACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.28 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN**CONCEPTO No. 20162000021601 DEL 12-08-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de administración Gastos de operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de pagos a personal supernumerario, contratos de personal temporal, contratos de aprendizaje, y de pagos a la ARL por afiliación de practicantes universitarios.

Doctora

MARTA LILIANA BUENAVENTURA CÁRDENAS

Jefe de Coordinación de Contabilidad General

Unidad Administrativa Especial-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500043682, el día 24 de junio de 2016, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Nuestra entidad actualmente utiliza varias modalidades de contratación de personal para el cumplimiento de nuestro cometido estatal y a la vez se utilizan varias fuentes de financiación (funcionamiento e inversión), para lo cual; muy respetuosamente solicitamos los lineamientos sobre las cuentas a utilizar para el reconocimiento de los gastos para cada una de las siguientes modalidades:

- **Contratos de Personal Supernumerario**

El Régimen de Contabilidad Pública en su catálogo de cuentas tiene contempladas las cuentas 510107 Personal Supernumerario para los gastos de administración y 520206 Personal Supernumerario para los para los gastos de operación.

Preguntas:

- En cada una de estas cuentas se agrupan la totalidad de conceptos que constituyen salario tales como: sueldos, horas extras, bonificaciones, primas legales, bonificaciones servicios técnicos, aportes a seguridad social, ARL y demás?
- 1.2. O si por el contrario, cada concepto debe registrarse en las subcuentas correspondientes de las cuentas 5101 Sueldos y salarios y 5102 Sueldos y Salarios acogiendo al concepto literal de cada uno de los devengados?

- **Contratos de Personal Temporal**

El Régimen de Contabilidad Pública en su catálogo de cuentas tiene contempladas las cuentas 510107 Contratos de personal temporal, para los gastos de administración y 520227 Contratos de personal temporal para los gastos de operación.

Pregunta:

- En cada una de estas cuentas se agrupan la totalidad de conceptos que constituyen el salario tales como sueldos, horas extras, bonificaciones, primas legales, bonificaciones servicios técnicos, aportes a seguridad social, ARL y demás?
- 1.2. O si por el contrario; cada concepto debe registrarse en las subcuentas correspondientes de las cuentas 5101 Sueldos y salarios y 5102 Sueldos y Salarios: acogiendo al concepto literal de cada uno de los devengados?.

- **Contratos de Aprendizaje**

El artículo 1 de la Resolución 384 de 2014 fijo para el año 2014 el valor del apoyo de sostenimiento mensual de aprendices durante la fase práctica, en el cien por ciento (100%) del salario mínimo mensual legal vigente establecido mediante decreto 3068 de 2013. En ningún caso, el apoyo económico es considerado como salario, de conformidad con la Ley 115 de 1994 (Artículo 189). Estos contratos se firman de manera individual por cada aprendiz.

El Régimen de Contabilidad Pública en su catálogo de cuentas tiene contempladas las cuentas 511163 Contratos de Aprendizaje para los gastos de administración y 521163 Contratos de Aprendizaje para los gastos de operación.

Preguntas:

3.1. En cada una de estas cuentas se agrupan la totalidad de las erogaciones realizadas por el ente público por los conceptos de apoyo sostenimiento mensual, seguridad social en salud y ARL?

3.2. Cuando los contratos de aprendizaje son financiados con cargo al rubro presupuestal de gastos personal cual es la (a) cuenta (a) a utilizar?

- **Convenios universitarios para prácticas de estudiantes de pregrado.**

En esta modalidad el convenio se realiza directamente con las universidades y los practicantes universitarios son afiliados a la ARL en aras de minimizar los riesgos inherentes al desarrollo de las actividades realizadas durante su permanencia en la entidad. Este tipo de convenios no genera vínculo laboral para la entidad; ni remuneración alguna para el estudiante, las erogaciones a la ARL son financiados presupuestalmente por gastos personal.

Independientemente de la fuente de financiación presupuestal, agradecemos indicar el código contable donde deben quedar registrados las erogaciones a la ARL en que debe incurrir la entidad.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta, en el orden en que fueron planteados los interrogantes.

CONSIDERACIONES

Respecto de la normatividad contable pública, la Norma Técnica relativa a los gastos señala:

“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. (...)

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

5101 y 5202 SUELDOS Y SALARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales.”

5103 y 5203- CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad contable pública paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de proveer otros beneficios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores. Cuando se trate de pagos por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190512-Contribuciones Efectivas.

5104 Y 5204- APORTES SOBRE NOMINA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades contables públicas, con destino al ICBF, SENA, ESAP y Escuelas Industriales e Institutos Técnicos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2425-Acreedores.

5111 y 5211- GASTOS GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.

Estas cuentas contienen las subcuentas 511163 y 521163- Contratos de Aprendizaje.”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Personal supernumerario

Con respecto a la nómina del personal supernumerario, el gasto correspondiente a la remuneración mensual mediante la cual se reconoce la contraprestación directa por el apoyo a las labores de orden administrativo, se contabiliza en la subcuenta 510117-Personal supernumerario, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y si se trata de labores asociadas al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad se registran en la subcuenta 520206-personal supernumerario, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS.

Contratos de personal temporal

Los pagos al personal temporal se contabilizan en la subcuenta 510146-Contratos de personal temporal de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, si corresponde al pago de la contraprestación directa por el apoyo a las labores de orden administrativo, y en la subcuenta 520227- Contratos de personal temporal de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, si son pagos asociados a al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad.

La contrapartida, en ambos casos anteriores, corresponde en la subcuenta 250501-Nómina por pagar de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, sin perjuicio del registro de por los descuentos y retenciones que puedan derivarse.

Prestaciones sociales

Las prestaciones sociales derivadas de los pagos por Supernumerarios y contratos de personal temporal anteriormente enunciados, se reconocen según la naturaleza del gasto. Tratándose de vacaciones, prima de vacaciones, auxilio de transporte, subsidio de alimentación y primas legales, asociadas a las labores de tipo administrativo se registran en las subcuentas 510107-Vacaciones, 510113-Prima de vacaciones, 510123-Auxilio de transporte, 510160-Subsidio de alimentación, 510114-Prima de navidad y la 510152-Prima de servicios, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS.

Si se trata de prestaciones sociales asociadas a pagos asociados a al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, se registran en las subcuentas 520216-Vacaciones, 520212-Prima de vacaciones, 520220-Auxilio de transporte, 520240-Subsidio de alimentación, 520213-Prima de navidad y la 520233-Prima de servicios, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS.

La contrapartida en las subcuentas 250504-Vacaciones, 250505-Prima de vacaciones, 250506-Prima de servicios, 250507-Prima de navidad y 250590-Otros salarios y prestaciones sociales, sin detrimento del registro de por los descuentos y retenciones que puedan derivarse. .

Pagos a Seguridad Social y aportes obligatorios sobre nómina

El valor de los aportes a seguridad social y los aportes obligatorios que se paga sobre la nómina de supernumerarios y contratos temporales, a cargo del empleador, inherentes a actividades de tipo administrativo, se contabilizan según la naturaleza del gasto en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y si corresponden a pagos asociados a al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, se utilizan las subcuentas respectivas de las cuentas 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y 5207-APORTES SOBRE NOMINA.

La contrapartida corresponde a las subcuentas respectivas que integran la cuenta 2425-ACREEDORES, sin detrimento del registro de por los descuentos y retenciones que puedan derivarse.

Contratos de Aprendizaje

Los pagos a aprendices del Sena, por los conceptos de apoyo y sostenimiento mensual, seguridad social en salud y administradora de riesgos laborales-ARL, del personal que apoya labores de orden administrativo se contabilizan en la subcuenta 511163-Contratos de Aprendizaje de la cuenta 5111-GENERALES, y cuando se trate de pagos a personal asociadas al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad se registran debitando la subcuenta 521163- Contratos de Aprendizaje, de la cuenta 5211-GENERALES, con independencia de que los contratos de aprendizaje sean financiados con cargo al rubro presupuestal de gastos personal.

La contrapartida se registra en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin perjuicio del registro de los descuentos y retenciones que puedan derivarse.

Por su parte, el valor de los aportes a seguridad social y los aportes obligatorios que se pagan por los contratos de aprendizaje, a cargo del empleador, inherentes a actividades de tipo administrativo, se contabilizan según la naturaleza del gasto en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y si corresponden a pagos asociados a al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, se utilizan las subcuentas respectivas de las cuentas 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y 5207-APORTES SOBRE NOMINA.

La contrapartida corresponde a las subcuentas respectivas que integran la cuenta 2425-ACREEDORES, sin detrimento del registro de por los descuentos y retenciones que puedan derivarse.

Pagos a la Administradora de Riesgos Laborales (ARL) por afiliación de practicantes universitarios que no tienen vínculo laboral ni reciben remuneración, según convenio con las Universidades.

No obstante que estos pagos no se derivan de una relación laboral, es viable registrarse en la subcuenta 510390-Otras contribuciones efectivas, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, o 520490- Otras contribuciones efectivas, de la cuenta 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, por tratarse de la cobertura de riesgos amparados por una entidad especializada en ese ramo. En notas a los estados financieros deberán efectuarse las revelaciones pertinentes.

CONCEPTO No. 20162000032411 DEL 24-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Distribución de los gastos incurridos en la administración del FONPET a que hace referencia el Decreto Nacional N° 1094 de 2012, que reglamenta el Artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Distribución de los gastos incurridos en la administración del FONPET a que hace referencia el Decreto Nacional N° 1094 de 2012, que reglamenta el Artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011

Doctor

JAIME EDUARDO CARDONA RIVADENEIRA

Director General de Regulación Económica de la Seguridad Social

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500045692, del 7 de julio de 2016, mediante la cual, frente a lo señalado por el Decreto Nacional N° 1094 de 2012, que reglamenta lo dispuesto por el Artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011, consulta lo siguiente:

1. ¿Los gastos incurridos en la administración del FONPET deben ser distribuidos entre los diferentes entes territoriales?
2. Si la respuesta anterior es afirmativa, ¿Cuál sería el registro contable que debería realizar cada entidad territorial y el FONPET?
3. Si ello se confirma, ¿desde qué momento se debería realizar esa distribución?

En los antecedentes citados en la consulta, se hace referencia a lo señalado en el inciso 1° del artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011, que ordena lo siguiente:

"Las comisiones de administración de los patrimonios autónomos del Fonpet se pagarán con cargo a los rendimientos financieros de los recursos. También se pagarán con cargo a dichos rendimientos los gastos relacionados con la auditoría especializada que deberá contratarse

para la supervisión de la gestión de los administradores. Todos los gastos administrativos que hoy se financian con cargo al fondo, no podrán superar un 8% de los rendimientos que generen estos recursos". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, se menciona lo dispuesto en el inciso quinto del Artículo 48 de la Ley Nº 863 de 2003, donde se señala:

"... El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999."

También se cita el Decreto nacional Nº 1094 de 2012, el cual reglamenta lo dispuesto por el Artículo 25 de la Ley Nº 1450 de 2011, que dispone lo siguiente:

"Artículo 1º. Gastos Administrativos. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011, se entiende por gastos administrativos los indispensables para garantizar el funcionamiento del Fonpet en el momento de publicación de la ley en mención, dentro de los cuales se encuentran:

1. Las comisiones que deban pagarse a las entidades administradoras de los patrimonios autónomos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – Fonpet.
2. Los gastos asociados al Sistema de Información del Fondo, siempre y cuando estos gastos no se encuentren incluidos dentro del pago de las comisiones.
3. La auditoría especializada a que se refiere el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011.
4. Los gastos administrativos para el seguimiento y actualización de cálculos actuariales, los del Programa de Historias Laborales y del Modelo de Administración Financiera, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 863 de 2003.
5. Los gastos ordenados en el artículo 243 de la Ley 1450 de 2011.
6. Los gastos asociados a la implementación de la contabilidad del Fonpet conforme lo ordenado en la Resolución 423 de diciembre de 2011, de la Contaduría General de la Nación.

Artículo 2º. Límite de gastos. En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011, los gastos anuales de administración del fondo a los que se refieren el artículo anterior, no podrán superar el equivalente al 8% de los rendimientos financieros que arroje la administración de sus recursos durante el mismo periodo de tiempo."

Al respecto, el Parágrafo único del Artículo 147 de la Ley N 1753 de 2015, señala:

“PARÁGRAFO. Para los efectos del artículo 25 de la ley 1450 de 2011, se entiende por gastos administrativos los necesario (sic) para la operación administrativa y financiera del fondo.”
(Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES GENERALES

En principio es necesario mencionar que la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolló el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en su artículo 4º, 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;

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

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 (...)” (Subrayados fuera de texto)

2. EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

De otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente en el Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 117 y 123, hace referencia a la “No compensación”, como uno de los principios de contabilidad pública, señalando lo siguiente:

“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. (...)

123. No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental". (Subrayados fuera de texto)

El Artículo 3º de la Resolución Nº 423 de 2011 emitida por la CGN, por medio de la cual se incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los recursos del Fonpet, en el numeral 1. Registros en el FONPET, señala lo siguiente:

“Registro de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del Fonpet

Mensualmente, con base en la información reportada por el Tesoro Nacional y por las sociedades administradoras, se reconocen las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta o cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO. (...)

Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta 8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, se controlan acreditando la subcuenta 930701-Cuentas por pagar, de la cuenta 9307-FONPET, y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)". (Subrayados fuera de texto)

3. EN RELACIÓN CON EL NUEVO MARCO NORMATIVO CONTABLE APLICABLE EN LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5 señala los siguientes principios de contabilidad pública: “Devengo”, “Esencia sobre la forma” y “No compensación” como pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, estableciendo lo siguiente:

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

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

No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.”
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el Régimen de Contabilidad Pública, por tanto no es competencia de la CGN pronunciarse con relación a si los gastos incurridos en la administración del Fonpet deben ser distribuidos entre los diferentes entes territoriales, y tampoco sobre el momento ni la manera de efectuar tal distribución.

Ahora bien, si decantados los asuntos anteriores ante la instancia competente, se determina que tales gastos deben asumirse con cargo a recursos pertenecientes a los entes territoriales, para efectos contables, en el Fonpet procede lo siguiente:

1. En relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente:

Antes de indicar el registro contable apropiado, es conveniente precisar que no deben

presentarse partidas netas como efecto de compensar ingresos, gastos y costos, con excepción de aquellos casos en que, de forma excepcional, así se haya determinado en la regulación contable pública, tal como lo dispone el Régimen de Contabilidad Pública precedente cuando hace referencia al principio de contabilidad pública denominado No compensación.

Registro de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del Fonpet

Mensualmente, con base en la información reportada por el Tesoro Nacional y por las sociedades administradoras, se reconocen las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta o cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).
2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta 8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).
3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, se controlan acreditando la subcuenta 930701-Cuentas por pagar, de la cuenta 9307-FONPET, y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)”

Por su parte, con base en la información que oportunamente les debe suministrar el Fonpet las entidades territoriales deberán registrar los respectivos gastos, mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación, con crédito a la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

2. En relación con el nuevo Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno

De forma similar a lo señalado en el apartado anterior, de conformidad con lo dispuesto en el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, por la cual la CGN emitió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en atención al principio contable de No compensación, no deben presentarse partidas netas como efecto de compensar ingresos, gastos y costos, con excepción de aquellos casos en que, de forma excepcional, así se haya determinado en la regulación contable pública.

Registro de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del Fonpet

Mensualmente, con base en la información reportada por el Tesoro Nacional y por las sociedades administradoras, se reconocerán las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos, debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta o cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).
2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta 8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).
3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, se controlan acreditando la subcuenta 930701-Cuentas por pagar, de la cuenta 9307-FONPET, y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)”

Por su parte, con base en la información que oportunamente les debe suministrar el Fonpet, las entidades territoriales deberán registrar los respectivos gastos mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación, con crédito a la

subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20162000038591 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Gastos de Administración Gastos de Operación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los gastos relacionados con Digitalización y sistematización de la información, documentación y expedientes para reconocimiento de pensiones y contratos por el estudio del cálculo actuarial, en la contabilidad del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (FOMAG)

Doctor
WILLIAM EMILIO MARIÑO ARIZA
Representante Legal
Fiduciaria la Previsora - FIDUPREVISORA S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en este Despacho con el N° 20165500074952 de fecha 11 de noviembre de 2016, donde señala lo siguiente:

(...) en el desarrollo de la auditoría realizada por la Contraloría General de la Republica al Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio, con corte al 31 de diciembre de 2015 y pese a los argumentos presentados por la Fiduciaria a dicha homologación, formulo el siguiente hallazgo:

“Hallazgo No. 33: Reconocimientos gastos del FOMAG

(...) Al analizar el reconocimiento de los gastos en que incurre el Fondo para el desarrollo de sus funciones, se observó que éstos son registrados como pagos dentro del patrimonio del FOMAG, es decir como movimientos débito dentro de la cuenta 3105 Aportes y Pagos

realizados, y no se reconocen como gastos operativos del Fondo, como se muestra a continuación (...)

Como se observa, la información Contable no refleja la totalidad de los gastos efectuados a Contratistas, lo que no permite evidenciar los Gastos Operacionales reales efectuados en la vigencia.

Por ejemplo se observó, para el caso de los pagos a “INFORMÁTICA EL CORTE INGLÉS LA. “, que se presenta como pagos dentro de la cuenta contable 310510086 PAGOS CESANTÍAS PARCIALES, lo cual no corresponde con el concepto del gasto incurrido, aumentando el valor reflejado por pago de las prestaciones económicas en la vigencia. (...)

Como consecuencia de lo anterior, plantea el siguiente interrogante:

1. ¿Los pagos por concepto de digitalización de expedientes, soporte técnico, estudio de cálculo actuarial, asesoría legal y técnica, entre otros deben ser revelados como gastos así la dinámica contable establecida por la Superintendencia Financiera, establezca que dentro de la cuenta 3 se registra todos los aportes recibidos para la ejecución del contrato fiduciario y se disminuye con los pagos realizados?

CONSIDERACIONES

La Ley N° 91 de 1989, en el Artículo 3º.- señaló:

Artículo 3º.- Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el artículo 5 estableció: *“El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, tendrá los siguientes objetivos:*

(...)

- Llevar los registro contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos y constituir una base de datos del personal afiliado, con el fin de cumplir todas las obligaciones que en materia prestacional deba atender el Fondo, que además pueda ser utilizable para consolidar la nómina y preparar el presupuesto en el Ministerio de Hacienda. (Subrayado fuera de texto).”

El artículo 7 de la Resolución N° 634 de 2014, dispone:

“Artículo 7°. Incorporar en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los fondos de reservas de pensiones, el cual quedara así:

Los Fondos de reservas de pensiones se caracterizan porque a) cumplen la función de reconocer y pagar las pensiones y otras prestaciones económicas a quienes tienen la calidad de afiliados o beneficiarios régimen de prima media con prestación definida (RPM) o de los regímenes especiales de pensiones; y b) sus recursos provienen de cotizaciones, bonos pensionales y aportes estatales y cuotas partes de pensiones entre otros.

Para efectos del presente procedimiento, se considera como fondos de reserva de pensiones, las siguientes entidades: Colpensiones-Fondo de vejez, Colpensiones-Fondo de Invalidez, Colpensiones-Fondo de Sobrevivientes, Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (Fomag), Caja de Retiro de los Fuerzas Militares (Cremil), Caja de Sueldos de Retiro de lo Policía Nacional (Casur), Fonprecon-Vejez, Fonprecon-Invalidez, Fonprecon Sobrevivientes, Fondo de Reservas Pensionales Superfinanciera y Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia.”

En relación con los gastos y su clasificación en el sistema de información contable, los párrafos 282, 285, 286 y 289 del Plan General de Contabilidad Pública, disponen lo siguiente:

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. (...)
(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, (...)

CONCLUSIONES

Para atender lo consultado es pertinente precisar que el Fondo Nacional de Prestaciones del Magisterio (FOMAG), constituido como una cuenta especial de la Nación para la preparación de la información contable deberá atender lo señalado por el Régimen de Contabilidad

Pública, por tanto le aplica lo dispuesto por la Resolución N° 634 de 2014, que trata sobre los Fondos de reserva de pensiones.

De otra parte, según lo dispuesto en la Ley N° 91 de 1989 de creación del FOMAG, especificó entre otros objetivos, llevar los registros contables y estadísticos necesarios para determinar el estado de los aportes y garantizar un estricto control del uso de los recursos.

Por lo anterior, si los gastos enunciados en su consulta son asumidos con recursos del FOMAG, los mismos deben ser contabilizados en las subcuentas y cuentas que correspondan de los grupos 51-GASTOS DE ADMINISTRACION, si la erogación se relaciona con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico o, del grupo 52-DE OPERACIÓN si se refiere a erogaciones propias de la actividad básica o principal de la entidad.

Lo anterior con independencia de los registros contables que realice la FIDUPREVISORA en su contabilidad como administradora del FOMAG, con base en las disposiciones de la Superintendencia financiera.

CONCEPTO No. 20162000039151 DEL 14-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública
	TEMAS	Gastos de Administración Gastos de Operación Salarios y prestaciones sociales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Estímulos a la eficiencia y Bonificaciones para empleados

Doctora
CLAUDIA MARYSOL BUITRAGO SAAVEDRA
Asesora Ambiente y Gestión de Calidad
Contraloría Municipal de Palmira
Palmira-Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500073672, del 3 de noviembre de 2016, en la cual consulta el registro contable de los incentivos pecuniarios a favor de los funcionarios de la Contraloría.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 77 del Decreto 1227 de 2005, reglamentario de la ley 909 de 2004, establece lo siguiente: “El jefe de cada entidad adoptará anualmente el plan de incentivos institucionales y señalará en él los incentivos no pecuniarios que se ofrecerán al mejor empleado de carrera de la entidad, a los mejores empleados de carrera de cada nivel jerárquico y al mejor empleado de libre nombramiento y remoción de la entidad, así como los incentivos pecuniarios y no pecuniarios para los mejores equipos de trabajo...”

Respecto de la normativa contable pública, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, 52-DE OPERACIÓN y la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, en los siguientes términos:

Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN. “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos”.

Grupo 52-DE OPERACIÓN. “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.”

Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN. “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 (...)”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el registro de los incentivos pecuniarios para los funcionarios de la entidad, considerará las funciones que estos realizan. En consecuencia, si las funciones están asociadas con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, se deben registrar como un gasto de administración debitando la subcuenta 510151-Estímulo a la eficiencia o la subcuenta 510119-Bonificaciones, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Ahora, si las funciones están asociadas con en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción, se registrará como un gasto de operación debitando la subcuenta 520232-Estímulo a la eficiencia o la subcuenta 520218-Bonificaciones, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Cuando las funciones se relacionan directamente con la producción de bienes y la prestación de servicios, se registrarán como costos de producción debitando la subcuenta “Sueldos y salarios” de la cuenta y grupo que corresponda, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

20162000001841 del 02-02-2016

20162000002881 del 17-02-2016

20162000010511 del 08-04-2016

20162000014411 del 27-05-2016

20162000015871 del 14-06-2016

20162000018231 del 07-07-2016

20162000018281 del 07-07-2016

20162000034651 del 09-11-2016

20162000035681 del 15-11-2016

20162000038401 del 06-12-2016

20162000039011 del 13-12-2016

1.29 GASTOS DE OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20162000013041 DEL 11-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de operación
	SUBTEMAS	Inviabilidad de utilizar todas las cuentas y subcuentas del Grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN, para el reconocimiento de Gastos Reservados.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MENDOZA HOYOS
Coordinadora Grupo Gestión de Contabilidad
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Apreciada doctora Claudia Patricia:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500025562, mediante la cual formula la siguiente pregunta:

“Para el cumplimiento de sus funciones, la Fiscalía General de la Nación cuenta con recursos por concepto de Gastos Reservados, destinados a financiar las actividades de investigación criminal, protección de testigos e informantes y programa de protección y asistencia (vinculación de víctimas, testigos y de más intervinientes).

La entidad maneja una base de datos contable independiente, para el reconocimiento de las erogaciones que se efectúan con cargo al rubro presupuestal de Gastos Reservados y aplica lo establecido en el Manual de procedimientos contables de la Contaduría General de la Nación.

Estos registros se realizan de acuerdo al Plan General de contabilidad Pública y al Catálogo de Cuentas, identificando las diferentes subcuentas de gastos según el tipo, para el caso específico de Gastos Reservados se reconoce como operativo en el Grupo 52.

Mensualmente se genera un Balance de Gastos Reservados, el cual es incorporado al Balance de Nivel Central y posteriormente al consolidado nacional de la entidad.

El catálogo de cuentas y procedimientos contables tiene creada la subcuenta 521141 “Gastos Reservados”; por lo cual surge la siguiente inquietud:

- ¿Todas las erogaciones de Gastos Reservados, (que se distingue por su carácter de secreto y porque su programación, control y justificación son especializados Ley 1097 de 2006), deben llevarse solamente a la subcuenta 521141 y manejar a nivel de auxiliar los conceptos propios de la actividad investigativa? o por el contrario, se pueden seguir utilizando las demás subcuentas del grupo 52?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Ley 1097 de 2006, dispone:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DE GASTOS RESERVADOS. Los gastos reservados son aquellos que se realizan para la financiación de actividades de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal, protección de testigos e informantes.

Igualmente, son gastos reservados los que se realicen para expedir nuevos documentos de identificación para garantizar la identidad de cobertura de los servidores públicos que ejecuten actividades de inteligencia y contrainteligencia.

Se podrán realizar gastos reservados para la protección de servidores públicos vinculados a actividades de inteligencia, contrainteligencia y sus familias.

Los gastos reservados podrán realizarse dentro y fuera del país y se ejecutarán a través del presupuesto de funcionamiento o inversión. Se distinguen por su carácter de secreto y porque su programación, control y justificación son especializados.” (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva contable pública, los párrafos 282, 283, 284, 285 y 286, relativos a las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señalan:

“9.1.4.2 Gastos 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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la descripción de la cuenta 5211-GASTOS GENERALES, señala:

5211-GASTOS GENERALES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública. (...) Esta cuenta contiene la subcuenta 521141-Gastos reservados

CONCLUSIONES

En consideración a lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Los gastos reservados hacen parte de las erogaciones efectuadas por la Fiscalía en el desarrollo de sus actividades y su reconocimiento debe efectuarse en la subcuenta 521141-Gastos Reservados de la cuenta 5211-GENERALES, habilitada para reconocer este tipo de erogaciones dentro del contexto establecido en el inciso 4 del artículo 1° de la Ley 1097 de 2006. En consecuencia, la entidad deberá definir la política que permita dar estricto cumplimiento al mandato legal.

CONCEPTO No. 20162000037691 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Gastos de Operación Costos de Producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento de gastos de operación y costos en la prestación de servicios individualizables

Doctora
LIZA M. CIFUENTES U.

Contadora Pública
Municipio de Castillo Meta
Castillo – Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de Nación (CGN) con el N° 2016550006829-2, del 12 de octubre de 2016, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Mi consulta es la siguiente, los 52 gastos de operacional (Sic) se puede utilizar teniendo en cuenta que en el municipio se maneja costos debido a que la unidad de servicios públicos no está independizada de la contabilidad del municipio”

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y relativas a los gastos y costos, señala:

“9.1.4.2. Gastos

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. (...)

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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. (...)

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.” (Subrayado fuera del texto)

En relación, con el reconocimiento de costos de ventas y operación, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en los párrafos 292 y 293 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“9.1.4.3 Costos de ventas y operación

292. **Noción.** El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. Los costos de operación constituyen los valores reconocidos como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública en la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera y aseguradora y la explotación de los juegos de suerte y azar; operaciones que por sus características no se reconocen de manera acumulativa en los costos de producción.

293. El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados. Los costos de operación se reconocen por el costo histórico.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Norma Técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en relación con los Costos de producción, señala:

9.1.4.4 Costos de producción

295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

(...)

299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se concluye lo siguiente:

Las erogaciones destinadas a cubrir la operación básica y principal de la entidad, diferentes a la prestación de los servicios públicos, se reconocerán en las subcuentas y cuentas del Grupo 52 GASTOS DE OPERACIÓN, en tanto que los desembolsos orientados a la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, como lo son para este último caso los servicios públicos, deberán registrarse a título de costo en las subcuentas y cuentas de las clases 6- COSTOS DE VENTA Y PRODUCCIÓN y 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000361 del 13-01-2016
 20162000000571 del 14-01-2016
 20162000000591 del 14-01-2016
 20162000000361 del 13-01-2016
 20162000001841 del 02-02-2016
 20162000002881 del 17-02-2016
 20162000004861 del 03-03-2016
 20162000006781 del 10-03-2016
 20162000021601 del 12-08-2016
 20162000035681 del 15-11-2016
 20162000038591 del 09-12-2016
 20162000039011 del 13-12-2016
 20162000039151 del 14-12-2016
 20162000012531 del 03-05-2016
 20162000038621 del 09-12-2016

1.30 GASTOS POR PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES**CONCEPTO No. 20162000004831 DEL 03-03-16**

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Gastos por provisiones, depreciaciones y amortizaciones

	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
SUBTEMA	Reconocimiento y revelación de operaciones clasificadas en las subcuentas Otros

Doctora
 MARÍA ELENA PALACIO RESTREPO
 Profesional Universitaria Contabilidad
 Tecnológico de Antioquia-Institución Universitaria

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550000665-2 en la cual manifiesta:

“Por contabilización de provisiones de deudores de cuotas partes pensionales efectuadas en el año, la cuenta 530490 PROVISION-OTROS DEUDORES a 31 de diciembre de 2015 supera el 90% de la cuenta 5304 PROVISION PARA DEUDORES, por lo cual muy cordialmente le solicito informarme si de acuerdo con la normatividad es procedente dejarla así y explicar la situación en las notas a los estados financieros o debo efectuar reclasificación a otra cuenta y cual sería esa cuenta”

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos comprendido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en el numeral 11. **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.

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”. (...).”

Así mismo, 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, (...) “

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el referido manual, describe las siguientes cuentas, así:

1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr)

Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores

5304 PROVISIÓN PARA DEUDORES.

Representa el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1480-Provisión para Deudores (Cr).” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo a las consideraciones expuestas, particularmente al numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, se concluye:

Los conceptos que no se encuentren en una subcuenta específica, de la cuenta 5304 PROVISION PARA DEUDORES en el Catálogo General de Cuentas, podrán registrarse en la subcuenta 530490-Otros Deudores, debidamente identificados a nivel de libro auxiliar, evento en el cual si el reconocimiento en la subcuenta “otros” supera el 5% del total de la cuenta a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, deberá revelarse en notas a los estados contables la información adicional, que permita a los usuarios de la información contable conocer el detalle de las cifras reconocidas en esta subcuenta.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
 Concepto Nos. 20162000002441 del 12-02-2016
 20162000034661 del 09-11-2016

1.31 GASTOS- TRANSFERENCIAS

CONCEPTO No. 20162000000571 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Transferencias Gastos de operación
	SUBTEMA	Reconocimiento de transferencias por cobrar y por pagar según artículo 24 de la Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996. Reconocimiento de contribuciones por pagar, según artículo 24 de la Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996.

Doctora
 LUISA RESTREPO MARTINEZ
 Profesional Especializado Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Risaralda
 Pereira Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005861-2 en la cual manifiesta:

“Con el fin de contar con claridad acerca del tratamiento contable y manejo de operaciones recíprocas del traslado de recursos por parte de las CARs según porcentaje entregado al Fondo de Compensación Ambiental, administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en cumplimiento de la Ley 344 de 1996, Se expresa las siguientes inquietudes:

1. El concepto 200911137150 del 231109— Subtema: Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA) administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96,

teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas, en cuya conclusión se establece que:

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental FCA. Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026 Contribuciones, de la cuenta 5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023 Contribuciones, de la cuenta 2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR...”

2. Revisando la ley, en ella se establece que por Ley, le corresponde a una Corporación remitir al FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL, **ES UNA TRANSFERENCIA**, y no una CONTRIBUCIÓN como lo expresa el Concepto No. 2009137150 del 23 de noviembre de 2009.

El Decreto 954 de 1999, artículo 1°, DEFINE que los recursos remitidos por las autoridades ambientales al FONDO DE COMPENSACIÓN AMBIENTAL, **es una transferencia**:

Definiciones

“Artículo 1°. Definiciones. Para efectos del presente decreto se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Ingresos del Fondo de Compensación Ambiental: Serán ingresos del Fondo de Compensación Ambiental los montos transferidos por las Corporaciones Autónomas Regionales correspondientes al 20% de los recursos percibidos por concepto de transferencias del sector eléctrico...”.

En consecuencia, el operador contable debería aplicar la Ley, por existir norma expresamente aplicable al caso concreto (Ley 153 de 1887), que reza:

“**ARTICULO 8.** Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho”.

¿Qué es el FCA?

El Fondo de Compensación Ambiental (FCA) es un instrumento financiero de redistribución de recursos entre Corporaciones, con beneficio para aquellas que cuentan con menores

posibilidades de generación de ingresos, incluyendo a las Corporaciones de Desarrollo Sostenible.

Fue creado como una cuenta adscrita al Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y por tanto su manejo está sujeto al Estatuto Orgánico de Presupuesto.

Así mismo, se menciona que la Corporación en sus Estados Financieros resume la información contable bajo características objetivas en cuando a que su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de la entidad, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas.”

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

La Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996, decreta:

“Artículo 24º.- Créase el Fondo de Compensación Ambiental como una cuenta de la Nación, sin personería jurídica, adscrito al Ministerio del Medio Ambiente.

Serán ingresos del Fondo el veinte por ciento 20% de los recursos percibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales, con excepción de las de Desarrollo Sostenible, por concepto de transferencias del sector eléctrico y el diez por ciento 10% de las restantes rentas propias, con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble percibidos por ellas y de aquéllas que tengan como origen relaciones contractuales interadministrativas.

Los recursos de este fondo se destinarán a la financiación del presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible y serán distribuidos anualmente por el Gobierno Nacional en el decreto de liquidación del presupuesto General de la Nación.

Los recursos que recaude el Fondo serán transferidos por el Ministerio del Medio Ambiente de acuerdo con la distribución que haga un comité presidido por el Ministro o Viceministro del Medio Ambiente y conformado por:

(...)” (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:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1064

“1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

2403 TRANSFERENCIAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias.

2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

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.

4428 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

5220 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

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.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

En el contexto del artículo 24 de la Ley 344 del 27 de Diciembre de 1996, se encuentran dos situaciones económicas con impacto contable diferente, cuales son: La imposición de aportar unos recursos al Fondo de Compensación Ambiental, el cual tiene todas las características de una contribución y la distribución de los recursos entre las Corporaciones, lo cual desde la perspectiva presupuestal corresponde a una típica transferencia.

En consecuencia, se ratifica el Concepto 200911-137150 del 23 de noviembre de 2009, que concluyó:

“De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma debita la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el Fondo debe reconocer el derecho debitando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben pagar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

b. Traslado de los recursos del fondo de compensación ambiental a las corporaciones autónomas regionales

Dado que el FCA actúa como un agente recaudador y redistribuidor de los recursos que le entregan las Corporaciones con mayores rentas propias, para financiar a aquellas con menor capacidad de generación de ingresos, de acuerdo con la asignación aprobada por el Comité y la expedición de la correspondiente Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en la cual se define el valor a girar y la CAR beneficiaria, es deber del Fondo de Compensación Ambiental informar a las corporaciones beneficiarias de los aportes, la distribución de los recursos y reconocer la obligación por transferencia, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con base en esta información, las CAR beneficiarias deben reconocer el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-

TRANSFERENCIAS POR COBRAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, dependiendo del tipo de gasto (funcionamiento o inversión) de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos por parte del Fondo de Compensación Ambiental a las CAR beneficiarias, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, el FCA debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las CAR una vez recibidos los recursos, debitan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditan la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

c. Operaciones recíprocas

El Fondo de Compensación Ambiental, de acuerdo con las características y las funciones que le fueron asignadas legalmente, debe procurar el suministro oportuno de información a las Corporaciones Autónomas Regionales, de tal manera que se garantice la eliminación de las operaciones recíprocas reportadas en el formulario denominado “CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS” a la Contaduría General de la Nación para facilitar el proceso de consolidación.

Así mismo, es conveniente precisar que los derechos y obligaciones, así como los ingresos y gastos por contribuciones, deben ser revelados por las CAR que entregan los recursos y el Fondo de Compensación Ambiental, según corresponda.

Con relación a las operaciones recíprocas de “Otras transferencias”, los ingresos y cuentas por cobrar serán revelados por las Corporaciones beneficiarias, mientras que los pasivos y gastos por el mismo concepto, por el Fondo de Compensación Ambiental, por el valor respectivo.

En consecuencia, por lo anteriormente expresado, la entidad contable pública debe efectuar los ajustes contables a que haya lugar.

CONCEPTO No. 20162000013441 DEL 17-05-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--------------------------------------------

1	TEMA	Transferencias
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de la transferencia de recursos correspondiente a la asignación especial del Sistema General de Participaciones SGP en favor del Resguardo Indígena del Pueblo Nukak Maku, de conformidad con lo dispuesto por el Artículo 35 del Decreto 1953 de 2014

Doctora

MARIA NELLY BERNAL JIMÉNEZ

Profesional Especializado

GIT Sistemas Integrados de Información Nacionales SIIN

Subcontaduría de Centralización de la Información

Contaduría General de la Nación CGN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500025912, de fecha 4 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

“Con base en lo expuesto en artículo 35 del Decreto 1953 de 2014, atentamente solicitamos conocer los registros contables que se deben realizar en cada una de las entidades que intervienen. Según presupuesto corresponde a una transferencia al sector público del orden nacional en el rubro A-3-2-1-60 Pueblo Nukak Maku (...) y no una transferencia del Sistema General de Participaciones:

ARTICULO 35 DECRETO 1953 DE 2014

“MECANISMO EXCEPCIONAL DE EJECUCIÓN PUEBLO NUKAK MAKU. Los recursos de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones asignados al Resguardo Indígena del Pueblo Nukak Maku serán girados por el Ministerio de Hacienda al Ministerio del Interior, para que los ejecute conforme a la priorización que las autoridades de los diferentes clanes de este pueblo realicen en los espacios y bajo procedimientos que ellos definan en el ejercicio de su autonomía, para lo cual el Ministerio del Interior generará los espacios y las condiciones logísticas para que las autoridades del pueblo Nukak Maku, puedan realizar sus reuniones de priorización.

El Ministerio del Interior, para la ejecución de estos recursos, deberá generar las condiciones y capacidades político organizativas para que, de manera gradual, el pueblo Nukak Maku pueda asumir de manera directa la administración de todos sus asuntos autónomamente, si así lo deciden.

Los recursos girados y no ejecutados a la fecha de la entrada en vigencia de este decreto deberán reintegrarse por la entidad territorial correspondiente al tesoro nacional junto con

los rendimientos financieros para ser ejecutados por el Gobierno Nacional conforme a lo establecido en el presente decreto. Para tal efecto, el gobierno surtirá las operaciones presupuestales correspondientes, de conformidad con las normas del Estatuto Orgánico del Presupuesto.

En todo caso, estos recursos conservarán su destinación inicial, así como sus beneficiarios. (Subrayado fuera de texto)”.

CONSIDERACIONES

El Ministerio del Interior, mediante comunicación OFI16-00000501-OAP-1100, radicada en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el día 24 de abril de 2016 con el No. 1-2016-015139, solicitó concepto a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, indicando lo siguiente:

“En relación con los recursos apropiados al Ministerio del Interior bajo el rubro de funcionamiento **No. A-3-2-1-60 — Pueblo Nukak Maku. Artículo 35, Decreto 1953 de 2014**, los cuales ascienden a la suma de **\$4.000.000.000 (Cuatro mil millones de pesos m/cte)**, correspondientes al Sistema General de Participaciones para Resguardos Indígenas asignados al Resguardo Indígena del Pueblo Nukak Maku, en atención a lo establecido en el Artículo 35 del Decreto 1953 de 2014, el cual establece lo siguiente:

Artículo 35. Mecanismo excepcional de ejecución Pueblo Nukak Maku. Los recursos de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones asignados al Resguardo Indígena del Pueblo Nukak Maku serán girados por el Ministerio de Hacienda al Ministerio del Interior, para que los ejecute conforme a la priorización que las autoridades de los diferentes clanes de este pueblo realicen, en los espacios y bajo procedimientos que ellos definan en el ejercicio de su autonomía, para lo cual el Ministerio del Interior generará los espacios y las condiciones logísticas para que las autoridades del pueblo Nukak Maku, puedan realizar sus reuniones de priorización.

El Ministerio del Interior, para la ejecución de estos recursos, deberá generar las condiciones y capacidades político organizativas para que de manera gradual, el pueblo Nukak Maku pueda asumir de manera directa la administración de todos sus asuntos autónomamente, si así lo deciden.

Los recursos girados y no ejecutados a la fecha de la entrada en vigencia de este decreto deberán reintegrarse por la entidad territorial correspondiente al tesoro nacional junto con los rendimientos financieros para ser ejecutados por el Gobierno Nacional conforme a lo establecido en el presente decreto. Para tal efecto, el gobierno surtirá las operaciones presupuestales correspondientes, de conformidad con las normas del Estatuto Orgánico del Presupuesto.

En todo caso, estos recursos conservarán su destinación inicial, así como sus beneficiarios.

Nos permitimos señalar que el Artículo 82 de la Ley 715 de 2001 establece como beneficiarios del Sistema General de Participaciones a los Resguardos indígenas legalmente constituidos:

"Artículo 82. Resguardos Indígenas. En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos (...)" (Subrayado y negrita fuera del texto original)

De lo anterior se entiende que la programación de estos recursos es facultad exclusiva de los Resguardos Indígenas beneficiarios, por lo que al interior del Resguardo Indígena y a través de espacios de concertación y participación apropiados de acuerdo a sus usos y costumbres, las autoridades del resguardo en conjunto con las comunidades indígenas que residen en él, deben realizar un proceso de identificación de necesidades y selección de alternativas de solución, y a partir de esta información programar los recursos a través de la priorización de proyectos de inversión debidamente formulados que se consideren de mayor impacto en el bienestar de la población beneficiaria.

Frente a la administración y ejecución de estos recursos se tiene que los resguardos que se encuentran certificados bajo los parámetros establecidos en el Decreto 1953 de 2014 pueden administrar estos recursos de manera directa, y los que no se encuentren certificados se siguen acogiendo a los parámetros establecidos en el Artículo 83 de la Ley 715 de 2001 y el Artículo 13 de la Ley 1450 de 2011, donde el administrador sería la entidad territorial donde tenga jurisdicción el resguardo, quienes actuarán como ordenadores del gasto para la adquisición de los bienes y servicios priorizados por el Resguardo con cargo a los recursos de SGPRI.

En este caso los recursos asignados a los resguardos indígenas deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de la entidad administradora, por lo que una vez constituido el resguardo indígena el Ministerio de Hacienda oficia a las entidades administradoras respectivas para que adelanten los trámites necesarios para dicho fin, lo anterior en atención a lo establecido en el Artículo 120 del Decreto 111 de 1996, Estatuto Orgánico de Presupuesto, indica que **"Los recursos que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 357 de la Constitución correspondan a los resguardos indígenas por su participación en los ingresos corrientes de la Nación, no harán parte del presupuesto de rentas de la entidad territorial encargada de su administración"**.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 83 de la Ley 715 de 2001, para la ejecución de los recursos del SGPRI **"deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se determine el uso de los recursos en el año siguiente"**. Mediante la suscripción de este contrato de administración el resguardo autoriza a la entidad administradora para adelantar las gestiones administrativas necesarias para ejecutar los proyectos de inversión definidos por

el resguardo, por lo que sin la firma del mismo la entidad no estaría facultada para adelantar la ejecución de estos recursos.

Por otro lado, el Artículo 13° de la Ley 1450 de 2011 "Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014", el cual modificó el Artículo 83 de la Ley 715 de 2001, precisa lo siguiente:

ARTÍCULO 13. ORIENTACIÓN DE LOS RECURSOS POR CONCEPTO DE LA ASIGNACIÓN ESPECIAL PARA RESGUARDOS INDÍGENAS, DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

El inciso 4o del artículo 83 de la Ley 715 de 2001 quedará así: "Los recursos de la participación asignados a los resguardos indígenas serán de libre destinación para la financiación de **proyectos de inversión debidamente formulados**, e incluidos en los planes de vida o de acuerdo con los usos y costumbres de los pueblos indígenas. **Los proyectos de inversión deberán estar incluidos en el contrato de administración celebrado con el respectivo municipio o departamento**, en concordancia con la clasificación de gastos definida por el Decreto-Ley 111 de 1996.

Con relación a los bienes y servicios adquiridos con cargo a los recursos de la asignación especial del Sistema General de Participaciones para los resguardos indígenas, los alcaldes deberán establecer los debidos registros administrativos especiales e independientes para oficializar su entrega a las autoridades indígenas.

Con el objeto de mejorar el control a los recursos de la asignación especial del Sistema General de Participaciones para los resguardos indígenas, el Gobierno Nacional fortalecerá la estrategia de monitoreo, seguimiento y control al SGP, establecida por el Decreto 28 de 2008". (Subrayado y negrita fuera del texto original)

Frente a estos aspectos la Dirección de Desarrollo Territorial del Departamento Nacional de Planeación, entidad rectora del tema, establece algunos parámetros generales en su publicación "Orientaciones para la Programación, Administración y Ejecución de los Recursos de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones para los Resguardos Indígenas (AESGPRI) 2012", la cual se puede visualizar en el siguiente enlace

<https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/Publicaciones/4-Orientaciones%20Recursos7020SGPV020Indígena.pdf>

Frente a los saldos de sin ejecutar y rendimientos financieros, en la página 54 del mencionado documento se indica que:

"8. ¿Qué se debe hacer en el caso de los saldos, rendimientos financieros y de los recursos de la Asignación Especial del Sistema General de Participaciones para los Resguardos indígenas correspondientes a vigencias anteriores que no fueron ejecutados?"

Los recursos de la AESGPRI de vigencias anteriores y los rendimientos financieros, que no se ejecuten en el respectivo año, se deben programar e incluir en el presupuesto de la

vigencia para la cual se están programando los recursos, con el propósito de atender las necesidades básicas de la población del resguardo según las prioridades definidas en el plan de vida o en los usos y costumbres y adicionarlos al contrato de administración que esté en ejecución. Adicionalmente, es importante aclarar que, en el evento de que queden recursos sin ejecutar al final de la vigencia, estos no se pierden ni tienen que ser devueltos a la Nación. En ese caso en el presupuesto se debe hacer claridad sobre los recursos que corresponden a vigencias anteriores para facilitar el respectivo seguimiento y control."

Ahora bien, aunque el Resguardo Nukak-Maku no se encuentra certificado para administrar sus recursos directamente, por su situación única tiene un trato diferencial establecido en el Artículo 35 del Decreto 1953 de 2014 enunciado al comienzo de esta comunicación, donde se indica que la ejecución de los recursos asignados a este resguardo corresponde al Ministerio del Interior, de acuerdo a la priorización que realicen los diferentes clanes de este pueblo en ejercicio de su autonomía.

De lo anterior surgen algunas inquietudes, por lo que teniendo en cuenta lo enunciado y con el propósito de prevenir cualquier acción que no se encuentre dentro del marco legal y de los lineamientos establecidos por el Departamento Nacional de Planeación, entidad rectora del tema, nos parece pertinente obtener concepto por parte de su dependencia frente a los siguientes aspectos:

1. ¿Los recursos apropiados dentro del presupuesto del Ministerio del interior en aplicación del Artículo 35 del Decreto 1953 de 2014 hacen parte del presupuesto del Ministerio del Interior o no?
2. ¿La ejecución de dichos recursos debe obedecer a las normas de manejo presupuestal que se aplican a los recursos del Ministerio del Interior?
3. ¿La ejecución de estos recursos deben obedecer el principio de anualidad presupuestal, donde se establece que la vigencia fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre de cada año?
4. ¿Qué sucede con saldos sin ejecutar que llegaren a resultar de estos recursos a 31 de diciembre?, ¿Fenecen al finalizar cada vigencia?, o por el contrario estos ¿se pueden adicionar a la siguiente vigencia?
5. ¿El movimiento presupuestal y de pagos que se realicen con cargo a dichos recursos afectaría el porcentaje de ejecución total de la Dirección de Asuntos Indígenas, ROM y Minorías, y por consiguiente la del Ministerio del Interior?
6. ¿Para la ejecución de los recursos asignados al Resguardo Nukak-Maku el Ministerio del Interior debe abrir una cuenta independiente a las propias? ¿Cómo sería su manejo?
7. ¿Se pueden adicionar los contratos con los saldos presupuestales que queden de la vigencia?, de ser así, ¿cómo sería el procedimiento?

Estos interrogantes se plantean teniendo en cuenta que Ministerio del Interior no podría adelantar la ejecución de estos recursos hasta que los clanes del Resguardo NukakMaku no definan la priorización de la inversión en ejercicio de su autonomía, situación que se podría dificultar debido a las diferentes problemáticas sociales, culturales y organizativas que padece este pueblo indígena, por otro lado estos recursos solo se podrían ejecutar dentro del territorio del resguardo beneficiario, lo cual se podría ver afectado por la situación de orden público presente en la zona”.

La Dirección General del Presupuesto Nacional DGPN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante comunicación con radicado No. Radicado: 2-2016-015909, del 2 de mayo de 2016, emitió concepto en relación con la consulta sobre los recursos para el Pueblo Indígena Nukak Makú (Radicado entrada 1-2016-0151 39), Expediente No. 75981201 6/RCO, señalando lo siguiente:

1. ¿Los recursos apropiados dentro del presupuesto del Ministerio del interior en aplicación del Artículo 35 del Decreto 1953 de 2014 hacen parte del presupuesto del Ministerio del Interior o no?

Respuesta:

Los recursos dispuestos en el artículo 35 del Decreto 1953 de 2014, y destinados a la comunidad Nukak Makú, hacen parte del presupuesto apropiado al Ministerio del Interior. (Subrayado fuera de texto)

Frente a las preguntas 2, 3 y 4, se respondió lo siguiente:

2. ¿La ejecución de dichos recursos debe obedecer a las normas de manejo presupuestal que se aplican a los recursos del Ministerio del Interior?

3. ¿La ejecución de estos recursos deben obedecer el principio de anualidad presupuestal, donde se establece que la vigencia fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre de cada año?

4. ¿Qué sucede con saldos sin ejecutar que llegaren a resultar de estos recursos a 31 de diciembre?, ¿Fenecen al finalizar cada vigencia?, o por el contrario estos ¿se pueden adicionar a la siguiente vigencia?

Respuesta:

Para responder a estos interrogantes, es preciso manifestar que a éstos recursos se debe aplicar de manera integral lo dispuesto en el Estatuto Orgánico de Presupuesto. (Subrayado fuera de texto)

5. ¿El movimiento presupuestal y de pagos que se realicen con cargo a dichos recursos afectaría el porcentaje de ejecución total de la Dirección de Asuntos Indígenas, ROM y Minorías, y por consiguiente la del Ministerio del Interior?

Respuesta:

El Movimiento presupuestal en comento afecta la ejecución presupuestal del Ministerio del Interior. (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, en relación con las inquietudes 6 y 7, se respondió lo siguiente:

6. ¿Para la ejecución de los recursos asignados al Resguardo Nukak-Maku el Ministerio del Interior debe abrir una cuenta independiente a las propias? ¿Cómo sería su manejo?

7. ¿Se pueden adicionar los contratos con los saldos presupuestales que queden de la vigencia?, de ser así, ¿cómo sería el procedimiento?

Respuesta:

Sobre este particular, la Dirección General del Presupuesto Público Nacional carece de competencia.

De otro lado, mediante correo electrónico del 19 de abril de 2016, la doctora Claudia Yadira Pérez Gil, Contadora del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, informó que al cierre de la vigencia fiscal 2015, se registró a favor del Ministerio del Interior una cuenta por pagar con cargo al rubro presupuestal de gastos A-3-7-4-1-13 Sistema General de Participaciones - Resguardos Indígenas del Departamento de Guaviare - Resguardos Indígenas 950251301 NUKAK MAKU EL RETORNO (GUAVIARE) y 950011301 NUKAK MAKU SAN JOSE DEL GUAVIARE –GUAVIARE, apropiados en la Sección presupuestal correspondiente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En relación con la normativa contable, los párrafos 264 y 265 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente a las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señalan:

264. 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.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios". (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 269 y 278 del mismo texto normativo, expresa que

269. Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su

correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto.

278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores. (Subrayado fuera de texto)

La descripción de la Cuenta 5408 SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES que se indica en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de contabilidad Pública precedente, indica lo siguiente:

Representa el valor de los recursos transferidos por la Nación a entidades del nivel territorial de conformidad con los porcentajes establecidos en la ley, para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio, es necesario precisar que de conformidad con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con la distribución de los recursos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, asunto a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General del Presupuesto Público Nacional.

En relación con el asunto objeto de consulta, se estableció que para la vigencia fiscal 2015, se apropiaron recursos en la Sección presupuestal correspondiente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, rubro presupuestal de gastos A-3-7-4-1-13 Sistema General de Participaciones - Resguardos Indígenas del Departamento de Guaviare - Resguardos Indígenas 950251301 NUKAK MAKU EL RETORNO (GUAVIARE) y 950011301 NUKAK MAKU SAN JOSE DEL GUAVIARE –GUAVIARE, en tanto que, para la vigencia fiscal de 2016, la asignación presupuestal con el mismo propósito, fue apropiada en la Sección presupuestal correspondiente al Ministerio del Interior, A-3-2-1-60 PUEBLO NUKAK MAKU.

En todo caso, con las apropiaciones presupuestales fijadas en las vigencias fiscales 2015 y 2016 se atendió lo dispuesto en el Artículo 35 del Decreto 1953 de 2014 y corresponden a una asignación especial del Sistema General de Participaciones SGP, independientemente que se hayan fijado en secciones presupuestales diferentes.

En consecuencia, en lo que corresponde al periodo contable 2015, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debió reconocer un gasto por concepto de Transferencias en la Subcuenta 540823-Resguardos indígenas de la Cuenta 5408 SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Ahora bien, dado que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en desarrollo de la ejecución de su presupuesto correspondiente a la vigencia 2015 (apropiación presupuestal destinada para efectuar la transferencia al Pueblo NUKAK MAKU) constituyó una cuenta por pagar en favor de dicha comunidad que se ejecutará a través del Ministerio del Interior en el año 2016, este último Ministerio, al recibir los recursos, acreditará la Subcuenta 245301- En administración de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y debitará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del recurso recibido.

En relación con las apropiaciones diferentes a las anteriormente mencionadas con destino a la comunidad Nukak Makú, corresponde al Ministerio del Interior, afectar la subcuenta 540823-Resguardos indígenas de la Cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

1.32 GASTOS PÚBLICO SOCIAL

CONCEPTO No. 20162000017331 DEL 27-06-16	
-------------------------------------------------	--

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gasto público social Costos de ventas de servicios Servicios educativos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos y costos por la prestación de servicios individualizables

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gasto público social Costos de ventas de servicios Servicios educativos
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos y costos por la prestación de servicios individualizables.

Doctora
DIANA CONSUELO RUÍZ DOMÍNGUEZ
Profesional Universitario-Contadora
Instituto Departamental de Bellas Artes

Departamento del Valle del Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002824-2 en la cual manifiesta:

“(…)

A partir del primero de enero de 2014, la entidad, al igual que otros entes descentralizados, con la misma característica, con el propósito de unificar la consistencia de la información contable con la presupuestal, y en función de evidenciar los gastos de Inversión Social de la institución y ser consecuentes con el convenio realizado con la secretaria de Hacienda departamental; se migro las cuentas de COSTOS y algunas de gastos de administración que se venían manejando.

Por lo anteriormente expuesto, a partir del 2014 la institución registra la Inversión en Educación en la cuenta contable 5501-GASTO PUBLICO (Sic) SOCIAL-EDUCACION. (Sic)

(…)

A partir del nuevo catalogo (Sic) de cuentas para las Entidades de Educación Superior, notamos que esta cuenta de Inversión Social 5501 no se tuvo presente.

Por lo anteriormente expuesto solicito se me precise si la entidad debe volver a las cuentas de COSTOS y cual (Sic) puede ser la sustentación.”

CONSIDERACIONES:

- REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE- RESOLUCIÓN 354 DE 2007:

El Marco Conceptual, expedido mediante la Resolución 355 de 207, establece:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

(…)

9.1.4. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.2. Gastos

(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayados fuera de texto)

9.1.4.4. Costos de producción

295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

(...)

302. En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.

303. El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes.

304. Los costos de producción se acumulan durante el período contable, razón por la cual la actualización en los inventarios, en propiedades, planta y equipo o cargos diferidos, en el caso de los bienes, o al costo de ventas o gasto en el caso de los servicios, debe efectuarse a través de una subcuenta de naturaleza crédito denominada "Traslado de costos". (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, expedido mediante la Resolución 356 de 2007, describe:

“52. DE OPERACIÓN: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

5501 EDUCACIÓN

“Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, en desarrollo de su función social

72 SERVICIOS EDUCATIVOS: En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de

educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.” (Subrayados fuera de texto)

- **MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO-RESOLUCIÓN 533 DE 2015:**

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“14 DEUDORES

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de deudores, conceptos tales como los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

5501 EDUCACIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable”

6305- SERVICIOS EDUCATIVOS

Representa el valor de los costos en que se incurre por la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el periodo contable.

72- SERVICIOS EDUCATIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los costos originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras. (Subrayados fuera de texto)

La Resolución No. 643 Diciembre 16 de 2015, por la cual se expide el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior, prescribe:

“ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación.

Parágrafo 2. El Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior, anexo a la presente resolución, aplicará a partir del 1 de enero de 2017.

Parágrafo 3. Las instituciones de educación superior sujetas al Régimen de Contabilidad Pública, utilizarán el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del cumplimiento de la Resolución 620 de 2015 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.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte el Concepto 20122000037441 del 21 de noviembre de 2012, dirigido a la doctora Hermencia Molina Navarrete, contadora de la alcaldía de Jamundí, concluyó:

“ (...)

3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos

Para la ejecución de los recursos, en una contabilidad integrada cuyos registros los hace el municipio, o en la contabilidad independiente a cargo del colegio, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, debe reconocerse como costos de producción, por, el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS.

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de

educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En consecuencia, en cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.

3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia Gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72-COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero al finalizar cada mes.

4) - Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación: Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PUBLICO SOCIAL, por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202-EDUCACION FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203-EDUCACION FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, según corresponda” (Subrayados fuera de texto)

El contrato interadministrativo 010 18 0418, del 16 de mayo de 2016, suscrito entre el Departamento del Valle del Cauca y el Instituto Departamental de Bellas artes, en sus cláusulas señala:

PRIMERA: OBJETO: EJECUCIÓN POR PARTE DEL INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES DEL PROYECTO DENOMINADO “FORMACIÓN Y PROYECCIÓN ARTÍSTICA Y CULTURAL, VALLE DEL CAUCA”.

(...)

CLÁUSULA 3 -VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO (...) (\$7.375.212.000)

(...)

El DEPARTAMENTO, previa presentación de la cuenta de cobro y certificación de recibo a satisfacción del supervisor sobre el informe de actividades, durante la vigencia del presente contrato pagará al INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES (...)

(...)

CLÁUSULA 6-DERECHOS INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES: Recibir la remuneración pactada por la ejecución del objeto contractual (Subrayado fuera de texto)

De otra parte el Acta No 700-001-042-006- del 28 de Febrero de 2014, del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Instituto de Bellas artes, desarrolla el punto uno, así:

“1. Cambio de cuentas de Gastos y Costos. Con el propósito de unificar la consistencia de la información contable con la presupuestal, y en función de evidenciar los gastos de Inversión Social de la Institución, y ser consecuentes con el convenio de Inversión Social realizado con la Secretaria de Hacienda Departamental se han dado las instrucciones necesarias para migrar la información a partir de enero de 2014, de las cuentas de costos y con algunas cuentas que se venían manejando como gastos de administración.

Esta directriz está sustentada en el análisis realizado conjuntamente con la Secretaria de Hacienda Departamental y los diferentes entes descentralizados Bellas Artes, Incolballet, Inciva, Biblioteca Departamental; así como también concertado con Rectoría.

En adelante la Institución registrara (Sic) la Inversión en Educación en la cuenta contable 5501- Gasto Público Social-Educación, guardando coherencia con la Información Presupuestal” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Del análisis del hecho económico subyacente, se observa que el Departamento del Valle del Cauca contrató al Instituto Departamental de Bellas Artes para que le preste diversos servicios y en contraprestación le reconoce un pago equivalente al valor contratado. En consecuencia, se configura para el Instituto una venta de servicios, mediante los cuales el Departamento ejecuta su proyecto de “FORMACIÓN Y PROYECCIÓN ARTÍSTICA Y CULTURAL, VALLE DEL CAUCA”

En consecuencia, bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y del Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, le corresponde al Departamento del Valle del Cauca reconocer el gasto público social y al Instituto un ingreso por venta de servicios.

Por consiguiente, en aplicación de la Resolución 354 de 2007, el Instituto Departamental de Bellas Artes, como Entidad que presta el servicio individualizable de educación, en cumplimiento del principio de asociación y de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Régimen de Contabilidad Pública precedente, debe reconocer los costos de producción asociados a la prestación de servicios en el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN para lo cual puede seguir las directrices indicadas en el numeral 3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos, del Concepto referido en las consideraciones; en tanto que en aplicación del anexo a la Resolución 533 de 2015 y del Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015, debe reconocer tales costos de producción en el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS, de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

De otra parte, en relación con el Plan Único de Cuentas, expedido mediante la Resolución No. 643 del 16 de Diciembre de 2015, aplicable a partir del 1 de enero de 2017, en el Parágrafo 3 del ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación, se señala su utilización por las instituciones de educación superior sujetas al Régimen de Contabilidad Pública para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del cumplimiento de la Resolución 620 de 2015 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. En este caso, tampoco es viable considerar que las erogaciones incurridas por el Instituto, en ejecución del contrato, se consideren como Gasto público social.

Alternamente es preciso señalar que Presupuesto y Contabilidad son dos vertientes que tienen bases comprensivas diferentes, y que el registro contable de los hechos, operaciones y transacciones de las entidades públicas, debe enmarcarse dentro de lo preceptuado en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual registra los hechos económicos por el sistema de causación y no en la regulación de orden presupuestal, que maneja un sistema de caja, lo cual conlleva a que sobre una misma circunstancia puedan derivarse tratamientos diferentes, o que incluso sea sólo objeto de registro en una de ellas, más no en ambas. Por lo tanto la entidad debe definir el esquema de registro y control propio para el sistema presupuestal y hacer las conciliaciones respectivas con la información registrada en la contabilidad, a efectos de poder explicar las diferencias que puedan presentarse entre los dos sistemas de información.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000002881 del 17-02-2016

20162000010351 del 08-04-2016

20162000011431 del 19-04-2016

20162000028921 del 27-09-2016

1.33 OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20162000000381 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones interinstitucionales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento contable operaciones de regalías indirectas relacionadas con el fondo nacional de regalías en liquidación

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005606-2 en la cual manifiesta:

“En desarrollo de la auditoría realizada a los Estados Financieros del FNR-L de la vigencia 2014, la Contraloría General de la República identificó el siguiente hallazgo:

Hallazgo No. 5: Diferencias Operaciones Recíprocas

Dentro de las pruebas realizadas, se procedió a verificar el formulario CGN2005-002-OPERACIONES RECÍPROCAS del CHIP-Consolidador de Hacienda e Información Pública 31112/2014 el cual define el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública como aquel que: “Se utiliza para reportar los saldos de las transacciones económicas financieras realizadas entre entidades contables públicas, los cuales están asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, evidenciando por parte de la CGR, que se presentan algunas diferencias entre las siguientes subcuentas contables que se reportan con la Dirección del Tesoro Nacional:

Cifras en Miles

NOMBRE CUENTA	CUENTA	FNR-L	TESORO NAL	DIFERENCIAS
CRÉDITOS DE TESORERÍA	230606		\$160.899.469	\$4.043.275
CRÉDITOS DE TESORERÍA AL GOBIERNO CENTRAL	141642	\$156.856.194		
EN ADMINISTRACIÓN	245301		\$55.985.300	
EN ADMINISTRACIÓN	142402	\$357.622.786		\$301.637.486

Fuente: CHIP-Consolidado Hacienda e Información Pública

Lo anterior se presenta por deficiencias en el control interno contable en la preparación y seguimiento de las conciliaciones que debe realizar el FNR-L en las operaciones recíprocas con otras entidades, lo cual puede generar registro de saldos que no correspondan con la realidad económica de la entidad contable.

En cumplimiento de la Resolución 248 de 2007 y la Resolución 375 de 2007, el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación rinde trimestralmente la información a la Contaduría General de la Nación a través del CHIP. Al realizar la conciliación de las operaciones interinstitucionales con las cifras reportadas por la Dirección del Tesoro Nacional (DTN), se presentan diferencias que están en proceso de aclaración.

En el Plan de Mejoramiento formulado, se contempló: Concertar una Mesa de Trabajo entre la Dirección del Tesoro Nacional, Contaduría General de la Nación y Departamento Nacional de Planeación con el fin de precisar las dinámicas contables que están generando las diferencias y determinar la metodología a utilizar para la conciliación. Para tal efecto se envió oficio con Radicado No. 20156800424941 del 14 de julio de 2015, al Sub Contador de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación, solicitando la participación de dicha entidad como organismo regulador. Sobre el particular no recibimos respuesta por escrito, pero efectuamos la consulta telefónicamente y en conversación con la Dra. Miryam Marleny Hincapié, funcionaria del Grupo de Investigaciones de la CGN, nos manifestó que debíamos aclarar directamente los registros contables con la DTN.

Con el fin de determinar las razones que originan estas diferencias, el pasado 25 de agosto se llevó a cabo una Mesa de Trabajo con algunos funcionarios del Departamento Contable de la DTN, en donde se revisaron los registros que se realizan en cada entidad, considerándose por parte de los funcionarios de la DTN que las operaciones no se están reconociendo adecuadamente en el FNR-L.

A continuación se relacionan los Registros Contables que se efectúan actualmente para las operaciones de Regalías Indirectas (Portafolio FNR-L) y Regalías Directas (Pagarés), en la cual se presentan los conceptos de registro y los registros contables en el FNR-L.

REGISTROS CONTABLES REGALÍAS INDIRECTAS. PORTAFOLIO FNRL.

(...)

Cabe anotar que los registros aplicados en el FNR-L se hicieron en vigencias anteriores con base en respuestas a consultas efectuadas a la Contaduría General de la Nación: oficio Rad. 20046-48729 del 27 de agosto de 2004 y correo electrónico del 04 de octubre de 2001, y actualmente los registros contables que se están aplicando son con base en los lineamientos de la Contaduría General de la Nación resultantes de mesas de trabajo convocadas por dicha entidad. A la presente se adjunta copia de los documentos mencionados y de los lineamientos mencionados.

En la DTN, nos sugieren efectuar los siguientes registros:

REGISTROS CONTABLES RENDIMIENTOS FINANCIEROS - PORTAFOLIO Y PAGARÉS FNR-L

OPERACIÓN	DETALLE	CODIGO CONTABLE	NOMBRE CUENTA	DEBITO	CREDITO	OBSERVACIONES	PROCEDIMIENTO EN SIIF
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	Se realiza a partir de 2015. Anteriormente se aumentaba el valor de la inversión sin reconocer en el ingreso los rendimientos generados	CAUSACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS GENERADOS POR LOS PAGARÉS	147068	Intereses Préstamos Gubernamentales Concedidos	XXX		Manual
			480579	Intereses Préstamos Gubernamentales Concedidos		XXX	
	Se realiza a partir de 2015. Anteriormente se aumentaba el valor de la inversión sin reconocer en el ingreso los rendimientos generados	CAUSACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS GENERADOS POR EL PORTAFOLIO	142402	En Administración	XXX		Manual
			480584	Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda		XXX	

Para el mes de julio de la presente vigencia, se efectuó el reconocimiento de los rendimientos financieros de los pagarés y del portafolio, de acuerdo a lo antes mencionado, toda vez que en los registros contables de las operaciones establecidas para el FNR-L, no se contemplaba esta situación.

Con este registro, se subsana las diferencias presentadas en la conciliación en la reciprocidad en lo que respecta al empleo de cuentas para el reconocimiento de los rendimientos financieros, pero existen diferencias en cuanto a cifras cuando se realiza la conciliación. Para las demás cuentas recíprocas persisten las diferencias al realizar la conciliación.

Agradecemos nos sea indicada la pertinencia de aplicar los registros sugeridos por la DTN, así como emitir su concepto sobre los registros contables aplicados en la actualidad y relacionados en la presente, considerando que las afectaciones contables se han efectuado con base a las indicaciones en mesas de trabajo y a respuestas a consultas elevadas a la CGN como se ha indicado.” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto atendemos su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“(…)

3.16. Cierre contable.

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

(…)

4.1. Controles asociados a las actividades del proceso contable:

A continuación se relacionan algunos de los controles que se han logrado establecer para cada actividad del proceso contable: (…)

1. IDENTIFICACIÓN

(…)

2 11. Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables”. (Subrayados fuera de texto)

2. CLASIFICACIÓN

(…)

4. Evaluar, de acuerdo con los requerimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación, el proceso adelantado por el área contable del ente público, para lograr la conciliación de saldos de operaciones recíprocas con las entidades, que incluya la confirmación de saldos a través de circularizaciones periódicas entre las entidades objeto de conciliación.

5. Hacer revisiones periódicas sobre la consistencia de los saldos que revelan las diferentes cuentas, para determinar su adecuada clasificación contable.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1416 PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.

Además, en esta cuenta se registran los derechos originados en el cumplimiento de garantías por parte de la entidad contable pública.

1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

4705 FONDOS RECIBIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas.

(...)

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.
- El valor de los reintegros efectuados por las entidades contables públicas a las tesorerías centralizadas dentro de la vigencia en que los fondos fueron recibidos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública.
- El valor de los reintegros recibidos por las tesorerías centralizadas, de las entidades contables públicas, con posterioridad al cierre de la vigencia en que los fondos fueron girados.

4720 OPERACIONES DE ENLACE

Representa el valor de los recaudos efectuados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del nivel nacional. Incluye el valor de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPTN. Tratándose de las tesorerías de la administración central del nivel territorial representa el valor de los recaudos por responsabilidades fiscales.

(...)

4722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades contables públicas para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren la obligación objeto de la transacción.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El cruce de cuentas que disminuya o cancele una obligación.
- La autorización de desembolso para la cancelación al proveedor de bienes y servicios, con recursos del crédito externo no monetizado.
- El pago de obligaciones con títulos.

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.

5720 OPERACIONES DE ENLACE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la disminución del derecho reconocido por una entidad contable pública del nivel nacional, cuyo recaudo es efectuado por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN. Incluye el giro de las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la DGCPTN. Tratándose de las entidades contables públicas del nivel territorial representa el valor de la disminución de los derechos reconocidos por responsabilidades fiscales.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de derecho que se disminuye. Para el caso de las devoluciones, se utilizarán las subcuentas que correspondan de las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable.
- El valor de las devoluciones giradas por la DGCPTN.
- El valor de los recaudos en las cuentas de la DGCPTN que al final del periodo contable no han sido reclasificados por la entidad contable pública.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación del saldo al cierre del período contable.

5722 OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO

Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades contables públicas para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el derecho objeto de la transacción.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El cruce de cuentas que disminuya o cancele un derecho.
- El valor del crédito externo no monetizado para la cancelación de un proveedor, registrado por otra entidad contable pública.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Los registros contables realizados actualmente por el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación Portafolio FNR-L, para las regalías indirectas, indicados en el texto de la consulta, respecto a la causación y recaudo del ingreso, los recursos entregados en administración, el situado de los recursos, la causación de giros al ente territorial, el pago al ente territorial, el pago directo al beneficiario, los pagos de gastos de funcionamiento y la devolución de recursos por pagos en excesos, son procedentes.

En tal sentido, el registro relacionado con la disminución del portafolio, es pertinente mediante un débito a la Subcuenta 572290 Otras Operaciones Sin Flujo de Efectivo, de la cuenta 5722 Operaciones Sin Flujo de Efectivo, y un crédito a la Subcuenta 142402 En Administración, de la cuenta 1424 Recursos Entregados en, si los recursos del Portafolio se reconocen en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de lo contrario, se debe complementar dicho registro, mediante un Crédito en la subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, y/o 141642- Créditos de tesorería al Gobierno General, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, puesto que la contrapartida crédito depende de donde se tengan los recursos, si en Inversiones, Créditos de tesorería al Gobierno General o Recursos en Administración, dado que los recursos entregados en administración deben actualizarse mes a mes.

Por su parte, los registros contables realizados actualmente por el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación e indicados en el texto de la consulta, para las regalías directas son improcedentes, dado que el Fondo no debe realizar ningún tipo de registro por cuanto las operaciones se dan directamente entre la DTN y las Entidades Territoriales.

En relación con los registros sugeridos por la DTN, para reconocer los rendimientos financieros del portafolio, proceden sólo para las regalías indirectas y deben complementarse si existen rendimientos financieros de vigencias anteriores, afectando la subcuenta 481559- Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, en tanto que, los registros indicados por la DTN para las regalías directas, no son pertinentes, puesto que en estas últimas intervienen únicamente la DTN y las Entidades Territoriales.

De otra parte para lograr la conciliación de saldos de operaciones recíprocas, es necesario garantizar el flujo oportuno de información y realizar circularizaciones periódicas entre las entidades objeto de conciliación, como lo establece la Resolución 357 de 2008.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000391 del 13-01-2016

20162000010381 del 08-04-2016

20162000019611 del 25-07-2016

1.34 OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20162000017581 DEL 28-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Otros gastos
	SUBTEMA	Reconocimiento del importe no ejecutado en el sostenimiento de la Superintendencia del Subsidio Familiar que se traslada para financiar al Fosfec

Doctora
MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ
Coordinadora
GIT Sistemas de Información Integrados Nacionales- SIIN

Contaduría General de la Nación

ANTECEDENTES

Respetada doctora Martha:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500030012, mediante la cual solicita determinar si el traslado con destino al Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (Fosfec) que efectúa la Superintendencia del Subsidio Familiar, de los excedentes de contribuciones de las Cajas de Compensación Familia que no ejecuta para financiar su sostenimiento, se debe registrar como ajustes de ejercicios anteriores, o se puede considerar de conformidad con la Norma Técnica de Ingresos como menor valor de éstos.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1636 de 2013, en el capítulo II Financiación del Mecanismo de Protección al Cesante, establece:

“Artículo 6°. Financiación del mecanismo de protección al cesante y del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (Fosfec). Reglamentado parcialmente por el Decreto Nacional 2113 de 2013.

Las fuentes de financiación del mecanismo de protección al cesante serán:

(...)

2. Los recursos del Fondo de Solidaridad de Fomento al Empleo y Protección al Cesante (Fosfec), el cual a su vez se financiará con los recursos del Fondo de Subsidio al Empleo y Desempleo (Fonede) de que trata el artículo 6° de la Ley 789 de 2002 y los recursos de que trata el artículo 46 de la Ley 1438 de 2011. Estos últimos recursos, se incorporan al Fosfec a partir de la vigencia 2014 en la cuantía equivalente a los aportes a la salud correspondientes a aquellas personas que sean elegidas para ese beneficio, el resto seguirán siendo destinados para los fines establecidos en el artículo (sic) 46 de la Ley 1438. A partir del año 2015, esos recursos serán incorporados en su totalidad para financiar el Fosfec y reconocer los beneficios en sus distintas modalidades.

Parágrafo 1° Los programas y subsidios que maneja el Fonede, serán reemplazados por los definidos en el marco del Mecanismo de Protección al Cesante, según lo establezca la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional.

Parágrafo 2°. Las Cajas de Compensación Familiar, podrán utilizar recursos del Fosfec para financiar la prestación de servicios de gestión y colocación de empleo y los procesos de capacitación para la población desempleada”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la ley 789 de 2002 en su artículo 6°, establece:

“ARTÍCULO 6o. RECURSOS PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y PROTECCIÓN AL DESEMPLEO. Las Cajas de Compensación Familiar administrarán en forma individual y directa o asociada con otra u otras Cajas un fondo para apoyar al empleo y para la protección al desempleado conforme los artículos 7, 10 y 11 de la presente ley. El Gobierno determinará la forma en que se administrarán estos recursos cuando no puedan ser gestionados directamente por la Caja de Compensación Familiar.
(...)

Son fuentes de recursos del fondo las siguientes:

(...)

b) El porcentaje no ejecutado que le corresponde del cuatro por ciento (4%) de los ingresos de las Cajas al sostenimiento de la Superintendencia del Subsidio Familiar en el período anual siguiente;”. (Subrayados fuera del texto)

En cuanto a la contribución para el sostenimiento de la Superintendencia de subsidio familiar, la ley 25 de 1981, dicta:

(...)

“ARTICULO 19. Las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia del subsidio familiar están obligados a proveer, mediante contribución anual, los fondos necesarios para los gastos que ocasione el sostenimiento de la Superintendencia.

El Superintendente fijará por anualidades tal contribución como un porcentaje de los aportes totales pagados por los empleadores a las entidades sometidas a vigilancia, según los balances de su último ejercicio.

La contribución que se imponga a cada entidad no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del respectivo total de aportes a que el inciso anterior se refiera". (Subrayados fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas:

"2425- ACREEDORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de pasivo, objeto de la transacción.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta el contexto actual, se concluye que los recursos trasladados al Fosfec, originados en el porcentaje no ejecutado del 4% de los ingresos recibidos de las Cajas para el sostenimiento de la Superintendencia del Subsidio Familiar, no constituyen ajustes de ejercicios anteriores ni una devolución de la contribución anual recibida en cumplimiento de la Ley 25 de 1981, toda vez que lo dispuesto en el capítulo II Financiación del Mecanismo de Protección al Cesante de la Ley 1636 de 2013 configura un hecho económico diferente, mediante el cual se impone a la Superintendencia la obligación de destinar tales excedentes como parte del financiamiento del Fosfec.

Por lo anterior, la Superintendencia del Subsidio Familiar debe reconocer un gasto, debitando el respectivo valor en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425- ACREEDORES.

Mediante este pronunciamiento se deja sin efecto el concepto número 2012200002147-1.

CONCEPTO No. 20162000018041 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de los gastos de personal militar en comisión en SATENA

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de los gastos de personal militar en comisión en SATENA

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos por transferencias y subvenciones Costos de transformación - servicios de transporte
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de SATENA del apoyo en servicios recibidos del Ministerio de Defensa representados en personal militar destacado en comisión.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003772-2 en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los gastos de personal militar en comisión en SATENA, bajo la aplicación de las Resoluciones 354 de 2007 y 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 91 del 17 de enero de 2007, del Ministerio de Defensa Nacional, por el cual se regula el Sistema Especial de Carrera del Sector Defensa y se dictan unas disposiciones en materia de administración de personal, prescribe:

“ARTÍCULO 52. COMISION INTERINSTITUCIONAL. Los servidores públicos del Sector Defensa pertenezcan o no al Sistema Especial de Carrera del Sector Defensa, tendrán derecho a ser comisionados, hasta por el término de tres (3) años prorrogables por necesidades del servicio, para desempeñar ya sea las funciones propias de sus empleos o de otros empleos siempre y cuando cumplan los requisitos para su desempeño, en las distintas entidades que conforman el sector o en cualquier otra entidad de la administración pública.

Cuando un miembro en servicio activo de la Fuerza Pública, sea destinado o trasladado a una entidad del Sector Defensa o a cualquier otra entidad de la administración pública, se entenderá que se trata de una comisión interinstitucional, y su objeto será la prestación del servicio como uniformado sin que sea necesaria su designación para el desempeño de un empleo público.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE- RESOLUCIÓN 354 DE 2007

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente expresa:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

119. **Medición.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República.

2425 ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, (...)

2505 SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

27 PASIVOS ESTIMADOS

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria debe ser confiable.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015-ENTIDADES DE GOBIERNO:

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015, describe:

“1110 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de disponibilidad inmediata. (...)

24 CUENTAS POR PAGAR

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad 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.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado

5424 SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”
(Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

El numeral 2.1 de la Norma de Subvenciones de las Normas anexas a la Resolución 414 de 2014, establece: “Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

“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 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.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

7401 SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO

Representa el valor de los costos originados en la prestación del servicio de transporte aéreo de carga y de pasajeros.”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en el contexto de los marcos normativos referidos, el apoyo a SATENA con personal militar pagado por el Ministerio de Defensa Nacional, se reconoce de conformidad con lo expuesto a continuación:

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1103

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional debe reconocer, inicialmente, los gastos del personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103 y 5203 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104 o 5204-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el pago de la nómina y demás acreedores asociados a la su causación debe registrar un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de la operación el Ministerio, en concordancia con el principio de Medición, se deben reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5102 O 5202-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103 y 5203 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104 o 5204-APORTES SOBRE LA NÓMINA. Alternamente, debe revelar este hecho en notas a los estados contables.

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015-ENTIDADES DE GOBIERNO:

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional, bajo la regulación del anexo a la resolución 620 de 2015, debe reconocer inicialmente los gastos de personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES,

2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el giro de los recursos, el Ministerio debe reconocer un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de los hechos económicos, en cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, el Ministerio debe reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 542490- Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el anexo a la Resolución 139 de 2015, SATENA debe reconocer el apoyo del Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, como un ingreso y un gasto o costo de manera simultánea, es decir, a través de las cuentas de resultado que correspondan. Para este propósito registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este sentido, es preciso advertir que se registra como costo el valor del servicio que se relaciona directamente con la prestación de servicios individualizables, que correspondan al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y en caso contrario como gasto.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000411 del 13-01-2016
20162000000591 del 14-01-2016
20162000011961 del 26-04-2016
20162000012141 del 28-04-2016
20162000012521 del 03-05-2016
20162000016361 del 17-06-2016
20162000023821 del 02-09-2016
20162000028841 del 27-09-2016
20162000000341 del 13-01-2016

1.35 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.36 COSTO DE VENTA DE BIENES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20162000038601 del 09-12-2016

1.37 COSTO DE VENTA DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000361 del 13-01-2016
20162000000591 del 14-01-2016
20162000011431 del 19-04-2016
20162000014411 del 27-05-2016
20162000017331 del 27-06-2016
20162000017411 del 27-06-2016

1.38 COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Conceptos Nos. 20162000000591 del 14-01-2016

20162000008571 del 13-03-2016

20162000010351 del 08-04-2016

1.39 COSTO DE PRODUCCIÓN DE BIENES**CONCEPTO No. 20162000000241 DEL 13-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Servicios de documentación e identificación
	SUBTEMA	Reconocimiento costos de producción del servicio de documento de identificación

Doctora
SONIA FAJARDO MEDINA
Directora Financiera
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de 16 de diciembre de 2015, radicada en esta entidad con el número 2015-550-005953-2, mediante la cual solicita concepto respecto de si la entidad debe implementar sistema de costos en la producción de los documentos de identificación.

En relación con el tema, la entidad manifiesta que la Registraduría Nacional del Estado Civil contrata con una firma externa la realización del proceso de elaboración física de la cédula de ciudadanía, contrato que incluye el control y sostenibilidad del sistema de identificación y Registro Civil a nivel nacional. Además señala que el suministro de los insumos para la elaboración de los documentos de identificación en algunos casos los realiza la Registraduría y en otros el Fondo Rotatorio de la Registraduría.

En cuanto a los ingresos, la normatividad vigente determina que la expedición de la cédula de ciudadanía, cuando es solicitada por primera vez no tienen costo para el ciudadano aun cuando si los duplicados. Los ingresos obtenidos por los duplicados los reconoce el Fondo Rotatorio.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para generar la información contable de los cuales es pertinente mencionar,

(...)”

“122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

Así mismo, el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en la Norma Técnica relativa a los Costos de Producción, señala:

“295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

(...)

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de

acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia.

(...)

302. En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.

303. El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes.

(...)

305. La entidad contable pública debe establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, considerando la homogeneidad de las operaciones realizadas, la posibilidad de atribuir de manera clara e independiente recursos físicos, tecnológicos y humanos, y la viabilidad de asignar responsabilidades en los procesos de decisión y de resultados.

306. En notas a los estados, informes y reportes contables se debe revelar el sistema de costos utilizado, la metodología de costeo empleada, la base sobre la cual funciona el sistema de costos y la distribución de los costos indirectos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la elaboración de la información contable deberá atenderse a principios o criterios de medición de los hechos económicos y a normas técnicas que son los parámetros que delimitan el proceso contable para su reconocimiento y revelación en los estados financieros y en los informes que reflejarán la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública.

De otra parte, es pertinente señalar que las metodologías para reconocer y calcular los costos son herramientas complementarias a la contabilidad, que permiten mejorar la eficiencia en el manejo de los recursos y facilitan la toma de decisiones administrativas para el suministro de la información necesaria, al establecer los precios del servicio prestado, metodologías que pueden llevarse como sistemas auxiliares del proceso contable.

Si bien, la CGN no ha emitido normatividad particular sobre sistemas de costos, como tampoco ha exigido una metodología específica, en la Norma técnica relativa a los costos de producción, se ha determinado que cuando la entidad suministra un servicio a cada individuo de manera particular, deberá reconocer los costos de producción asociados al proceso, constituidos por las erogaciones y cargos directamente relacionados con la prestación de este servicio, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita.

Según lo anotado, corresponde a la Registraduría Nacional del Estado Civil definir los sistemas para calcular los costos y clasificar las erogaciones realizadas en los diferentes elementos que componen el costo como sería en este caso, la proporción que por la elaboración del documento se paga dentro del contrato de prestación de servicios con terceros, los insumos que aporta directamente la Registraduría y los costos indirectos o necesarios para completar el proceso de prestación del servicio, analizando en qué medida el sistema llamado, Servicio de mantenimiento y sostenibilidad del sistema de identificación y registro civil es indispensable para la producción del documento, evento en el cual formaría parte del costo o gasto de operación.

De otra parte, es necesaria la coordinación entre el Fondo Rotatorio de la Registraduría y la Registraduría Nacional del Estado Civil, para que esta última incorpore en el costo el valor de los insumos aportados por el Fondo Rotatorio, de manera que el costo calculado corresponda a la realidad de las erogaciones efectuadas.

Además, según se anotó, al recibir el Fondo Rotatorio los ingresos por los duplicados expedidos, es necesario que igualmente reconozca los costos o gastos asociados a la producción del servicio prestado.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20162000002881 del 17-02-2016

1.40 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS EDUCATIVOS

CONCEPTO No. 20162000010351 DEL 08-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Costos de producción de servicios de educación Costos de ventas de servicios Gastos público social
	SUBTEMA	Utilización de las cuentas de las clases 6-Costos de ventas y operación, 7- Costos de Producción y 5- Gastos, en la prestación de servicios de educación.

Doctora

GLORIA SUSANAGA SUSANAGA

Rectora

Institución Educativa Técnica La Sagrada Familia

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 16 de marzo de 2016, con radicado No. 20165500022602, mediante la cual indica lo siguiente:

“Acorde al hallazgo formulado por la Contraloría Municipal de Ibagué dentro del proceso Auditor a los Estados Financieros, el cual reza: “La institución educativa presentó deficiencias frente a la clasificación, causación y registros en las cuentas de “COSTOS” lo que conlleva a reducir el patrimonio durante el periodo contable bien sea por la disminución de activos o por el aumento del pasivo, al contabilizar costos la institución da a entender que obtiene ingresos o parte de ellos por la venta o la prestación de servicios ya que los costos solo son entidades que están relacionadas con la producción de bienes y la prestación de los servicio individualizables que surgen en el desarrollo de sus funciones”, solicito gentilmente emitir concepto referente al particular, es decir: ¿Las Instituciones Educativas deben efectuar reconocimiento de las cuentas 6 y 7 -Costos por prestación de servicios educativos? ¿O por el

contrario, todas las erogaciones atribuibles en la ejecución del presupuesto como gastos de funcionamiento debe efectuarse el reconocimiento a la cuenta 5 -Gastos?

Es de aclarar que los ingresos percibidos por la institución Educativa corresponden a un 95% por transferencias nacionales como municipales”.

CONSIDERACIONES

Con relación a la utilización de las clases 5 - GASTOS, 6 - COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN, y 7- COSTOS DE PRODUCCIÓN del Catálogo General de Cuentas en la prestación de servicios educativos, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto N° 20152000037481 dirigida a la doctora Luz Marina Yara Acosta, gobernadora de contabilidad de la Gobernación de Tolima, en el cual señaló:

“1) Respecto de la utilización de las cuentas de costos para el reconocimiento de la ejecución de los recursos del Sistema General de participaciones para la gratuidad educativa, sí es obligatorio utilizar las subcuentas y cuentas del Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, relativas a los Costos, para el registro de las erogaciones realizadas con ocasión de la prestación del servicio educativo público a los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media (...).

- Con relación a la utilización de las cuentas de costos para el reconocimiento de erogaciones financiadas con recursos propios provenientes de la prestación de servicios de educación, es preciso señalar que se deben reconocer los recursos que se recauden de los beneficiarios del servicio así como los costos incurridos por la prestación del mismo, atendiendo los principios de medición y asociación y en cumplimiento de la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos.

En consecuencia, es pertinente realizar el registro del ingreso debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda según el tipo de educación prestado, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Así mismo debe reconocer los costos incurridos, a través de las subcuentas y cuentas de costos definidas en el Catálogo General de Cuentas, inicialmente en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, y posteriormente efectuar el traslado a las subcuentas respectivas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS, según lo indica la dinámica de la cuenta.

Debe tenerse en cuenta que en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS se encuentran las cuentas 7202-Educación Formal-Básica Primaria, 7203-Educación Formal-Básica Secundaria, 7204-Educación Formal-Media Académica, 7205-Educación Formal-Media Técnica, las cuales contienen en general, 9 subcuentas. También incluye cuentas para la educación no formal e

informal con sus respectivas subcuentas. Por lo tanto, según la naturaleza del concepto de gasto incurrido deben clasificarse los costos en las subcuentas de las cuentas antes mencionadas.

Para estos efectos, la entidad deberá manejar de manera independiente a nivel de auxiliares lo correspondiente a la educación financiada con los recursos de gratuidad, de aquélla no cubierta por este tipo de financiamiento” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar la definición y el tratamiento contable de los Gastos contenido en el Plan General de Contabilidad Pública:

“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.

(...) 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, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

287. Los gastos estimados corresponden a montos determinados para cubrir previsiones futuras de ocurrencia cierta, derivados de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción.

288. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores.

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación,

saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

290. Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos entregados por la administración central, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto de las entidades contables públicas del mismo nivel. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas.

291. Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, la norma técnica relativa a los Costos de Ventas señala lo siguiente:

“292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable (...)

293. El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados (...)” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a los Ingresos, el Plan General de Contabilidad Pública define lo siguiente:

“264. Noción. 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.

265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios.

267. El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo” (subrayado fuera del texto).

Por otro lado, se hace necesario considerar las disposiciones relativas a los Costos de Producción, por la cual se señala:

“295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

(...) 299. Los costos de producción se revelan en el correspondiente informe complementario, identificando los bienes y servicios producidos en desarrollo de las actividades económicas, los insumos y demás factores necesarios para la producción. El detalle de los tipos de insumos y los diferentes factores de producción que atiendan las necesidades específicas de cada entidad contable pública, deben implementarse a nivel auxiliar.

(...) 302. En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.

303. El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes.

304. Los costos de producción se acumulan durante el período contable, razón por la cual la actualización en los inventarios, en propiedades, planta y equipo o cargos diferidos, en el caso de los bienes, o al costo de ventas o gasto en el caso de los servicios, debe efectuarse a través de una subcuenta de naturaleza crédito denominada "Traslado de costos" (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, las entidades públicas dedicadas a la prestación de servicios individualizables como la educación, deben reconocer costos de producción por el costo histórico de las erogaciones relacionadas directamente con el servicio educativo prestado, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado, en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 72 – SERVICIOS EDUCATIVOS.

Para el reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación, una vez acumulados los costos de producción, se debe efectuar el traslado de dichos costos en la proporción de los servicios suministrados mediante el débito de GASTOS PÚBLICO SOCIAL en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501- EDUCACIÓN, contra un crédito en la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de la cuenta que corresponda del grupo 72- EDUCACIÓN, siempre y cuando el servicio prestado se suministre a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

En cuanto a las erogaciones financiadas con recursos propios provenientes de la prestación de servicios de educación, la entidad procederá con el reconocimiento de los recursos percibidos de los beneficiarios del servicio, junto con los costos incurridos para la prestación del servicio de educación, atendiendo al principio de asociación y a las normas técnicas relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos.

De tal manera, en consideración con el concepto referido, se debe realizar el registro del ingreso debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y acreditando la subcuenta que corresponda, según el tipo de educación prestado, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Adicionalmente, se debe reconocer los costos incurridos para su prestación, a través de las cuentas y subcuentas que correspondan a la partida de Costos definidas en el Catálogo General de Cuentas, mediante el traslado del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS a las subcuentas respectivas de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Por otra parte, las erogaciones destinadas a las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico dentro de las entidades educativas, se deben reconocer en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 52- GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000591 del 14-01-2016

20162000011431 del 19-04-2016

20162000014411 del 27-05-2016

20162000017331 del 27-06-2016

1.41 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.42 COSTO DE PRODUCCIÓN DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.43 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.44 COSTO DE PRODUCCIÓN DE SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.45 COSTO DE PRODUCCIÓN DE OTROS SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DERECHOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20162000038521 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - derechos contingentes

	SUBTEMAS	Reconocimiento del coeficiente de una copropiedad horizontal
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento del coeficiente de una copropiedad horizontal

Doctor
 LUIS ERNESTO CARO
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Armada Nacional
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500070442 el día 19 de octubre del 2016, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“El Ministerio de Transporte tiene registrado en la subcuenta contable 1.6.40.02- Oficinas, una copropiedad en la Terminal de Transporte de Armenia, correspondiente a una antigua oficina distinguida con el número 332-E (Dirección Calle 35 N° 20-68 dentro del edificio Terminal de Transportes del municipio de Armenia—Quindío, modulo 1 y 2; con un valor de \$56.929.684,32.)

Esta edificación sufrió graves daños como consecuencia del sismo ocurrido el 25 de enero de 1999, motivo por el cual fue demolido.

De acuerdo al memorando MT-2016 3250153153 del 21 de septiembre de 2016, suscrito por la Coordinadora del Grupo de Bienes Inmuebles del Ministerio, informa que el inmueble citado está en cabeza de nuestra entidad. Que el reglamento de Propiedad Horizontal del edificio de la Terminal de Transportes dispuesto en la escritura pública número 556 del 2 de abril de 2003, se encuentre vigente, correspondiendo el coeficiente de copropiedad para el Ministerio en un 10.01%

Solicitud:

Teniendo en cuenta que físicamente no existe la oficina sino un porcentaje de participación en el coeficiente de lo copropiedad horizontal cuya escritura está vigente, mientras se determina por parte de los copropietarios la reconstrucción del edificio y cada uno de las

oficinas, en forma atenta solicitamos nos indique el adecuado registro contable de esa participación.”

Al respecto me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

- Según lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la información contable pública debe cumplir:

“103. **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.”

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (...)

107. **RELEVANCIA.** La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. ... En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad. (...)

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 ...”

CONCLUSIÓN

Dado que fue demolido el edificio donde se ubicaban las oficinas que pertenecían al Ministerio, a la luz de lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Entidad ha debido dar de baja el valor en libros de estas oficinas. Sin embargo, si hubiera existido propiedad sobre parte del terreno donde se ubicaba el edificio, esta porción ha debido conservarse, así como la porción de los demás bienes comunes que subsistan hasta ahora. En esta medida, ya que hasta el momento no se ha determinado la reconstrucción de las oficinas, la Entidad solo podrá revelar la existencia del coeficiente de copropiedad horizontal en las notas a los estados financieros. Este tratamiento contable también deberá aplicarse

para dar cumplimiento a lo estipulado en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En cuanto a la porción del terreno, para efectos de la transición al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la Entidad deberá aplicar lo contenido en el Instructivo N° 002 de 2015 para la convergencia de saldos de las propiedades, planta y equipo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000009281 del 28-03-2016

20162000040011 del 21-12-2016

1.47 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

CONCEPTO No. 20162000009121 DEL 18-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas de orden deudoras – Derechos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Ajustes por reconocimiento de ingresos no causados Reconocimiento en cuentas de orden de cuota de aprendizaje por compensación.

Doctor
RUBEN DARIO CARVAJAL PARDO
Contador General
SENA
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005871-2 mediante la cual consulta:

“Dentro de las funciones del Servicio Nacional de Aprendizaje — SENA- se encuentra la de liquidar y recaudar los valores por incumplimiento de los empleadores en la vinculación de

aprendices, de tal manera que al realizar el procedimiento de fiscalización y detectar el incumplimiento, se procede a generar la sanción y cobro del incumplimiento por contrato de aprendizaje, hecho que es registrado por medio de la Causación Básica de Ingresos.

En virtud a lo dispuesto por el Decreto 2978 de 2013 y el Acuerdo 004 de 2014 del Servicio Nacional de Aprendizaje — SENA-, una de las opciones de pago de la obligación principal generada por el incumplimiento en la vinculación de aprendices es mediante la compensación, que consiste en cancelar la obligación contratando un mayor número de aprendices, facilidad de pago que puede cubrir el total de la obligación principal como también puede realizarse el pago parcialmente.

Una vez en firme el Acto Administrativo que otorga la facilidad de pago, se procede a registrar en el aplicativo de cartera de la regional el valor correspondiente al “pago por compensación”.

Toda vez que, como se puede observar, no se genera un flujo de efectivo para la Entidad, como tampoco se ve realizado el Ingreso, comedidamente solicitamos a la Contaduría General de la Nación nos indique el procedimiento contable para el adecuado descargue de la cuenta Deudores así como indicarnos cuál sería la contrapartida, de aquellos valores cancelados por medio del “pago por compensación”, que insistimos, no genera un ingreso real efectivo y efectivo como tampoco un flujo de salida de dinero”

Es de anotar que telefónicamente usted manifestó que la Entidad desde el 2008 causó ingresos por compensación y hasta la fecha el derecho registrado en ese momento, no ha sido afectado con ningún registro, por tanto está vigente el derecho que requiere ser depurado.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 119 del 9 de febrero de 1994, por la cual se reestructura el Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, se deroga el Decreto 2149 de 1992 y se dictan otras disposiciones, decreta:

“(…)

ARTÍCULO 2o. Misión. El Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, está encargado de cumplir la función que corresponde al Estado de invertir en el desarrollo social y técnico de los trabajadores colombianos; ofreciendo y ejecutando la formación profesional integral, para la incorporación y el desarrollo de las personas en actividades productivas que contribuyan al desarrollo social, económico y tecnológico del país.

ARTÍCULO 3o. Objetivos. El Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, tendrá los siguientes objetivos:

1. Dar formación profesional integral a los trabajadores de todas las actividades económicas, y a quienes sin serlo, requieran dicha formación, para aumentar por ese medio la productividad nacional y promover la expansión y el desarrollo económico y social armónico del país, bajo el concepto de equidad social redistributiva.

2. Fortalecer los procesos de formación profesional integral que contribuyan al desarrollo comunitario a nivel urbano y rural, para su vinculación o promoción en actividades productivas de interés social y económico.

3. Apropiar métodos, medios y estrategias dirigidos a la maximización de la cobertura y la calidad de la formación profesional integral.

4. Participar en actividades de investigación y desarrollo tecnológico, ocupacional y social, que contribuyan a la actualización y mejoramiento de la formación profesional integral.

(...)

ARTÍCULO 4o. Funciones. Son funciones del Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, las siguientes:

1. Impulsar la promoción social del trabajador, a través de su formación profesional integral, para hacer de él un ciudadano útil y responsable, poseedor de valores morales éticos, culturales y ecológicos.

2. Velar por el mantenimiento de los mecanismos que aseguren el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas con el contrato de aprendizaje.

(...)

(Subrayados fuera de texto)

La Ley 789 del 27 de Diciembre de 2002, por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo, decreta:

“Artículo 30. Naturaleza y características de la relación de aprendizaje. El contrato de aprendizaje es una forma especial dentro del Derecho Laboral, mediante la cual una persona natural desarrolla formación teórica práctica en una entidad autorizada, a cambio de que una

empresa patrocinadora proporcione los medios para adquirir formación profesional metódica y completa requerida en el oficio, actividad u ocupación y esto le implique desempeñarse dentro del manejo administrativo, operativo comercial o financiero propios del giro ordinario de las actividades de la empresa, por cualquier tiempo determinado no superior a dos (2) años, y por esto reciba un apoyo de sostenimiento mensual, el cual en ningún caso constituye salario.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 2978 del 20 de Diciembre de 2013, Por el cual se modifica el artículo 14 del Decreto 933 de 2003, DECRETA:

“Artículo .1. Modifíquese el artículo 14 del Decreto 933 de 2003, el cual quedará así:

"Artículo 14°. Incumplimiento de la cuota de aprendizaje o monetización. El Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA impondrá sanciones, conforme lo establece el numeral 16 del artículo 4° del Decreto 249 de 2004, cuando el empleador incumpla con la vinculación o monetización de la cuota mínima de aprendices, de conformidad con lo previsto en el presente Decreto.

El incumplimiento en el pago de la cuota mensual dentro del término señalado, en el artículo 13 del presente decreto, cuando el patrocinador haya optado por la monetización total o parcial de la cuota de aprendices, dará lugar al pago de intereses moratorios diarios, conforme la tasa máxima prevista por la Superintendencia Financiera, los cuales deberán liquidarse hasta la fecha en que se realice el pago correspondiente.

Parágrafo: La cancelación de la multa por incumplimiento de la obligación de contratar aprendices no exime al, patrocinador del cumplimiento de la obligación principal incumplida o el pago de la monetización de la cuota de aprendizaje según corresponda, de conformidad con las siguientes opciones:

1. Cuando se ha decidido contratar aprendices:

1.1 El pago, por cada contrato de aprendizaje incumplido, del setenta y cinco por ciento (75%) de un (1) salario mínimo legal mensual vigente SMLMV al momento del incumplimiento, liquidados mensualmente o por fracción de mes. Cuando de acuerdo con la normatividad vigente haya lugar a aumentar al 100% de un (1) SMLMV el valor del apoyo de sostenimiento de los aprendices en etapa práctica, el porcentaje indicado en este literal será igual a un (1) SMLMV.

1.2 La contratación de los aprendices dejados de contratar por el tiempo del "incumplimiento, adicionales a los de la cuota ordinaria obligatoria, siempre y cuando el periodo de incumplimiento sea mínimo de seis (6) meses. Los aprendices objeto de dicha compensación deberán ser patrocinados en la fase lectiva y práctica, si a ello hubiera lugar, de acuerdo con la ley 789 de 2002. Las condiciones para optar por la compensación establecida en el inciso anterior, serán reguladas por el Servicio Nacional de Aprendizaje, - SENA.

2. Cuando se ha decidido monetizar:

2.1 Si el obligado al cumplimiento de la cuota optó por la monetización y se presenta incumplimiento en su pago, la obligación principal. Corresponde al valor dejado de pagar por ese concepto.” (Subrayados fuera de texto)

El acuerdo del 4 de abril de 2014 del SENA, establece:

“ARTÍCULO 1o. Modificar el artículo 5o del Acuerdo número 0002 de 2013, que modificó el artículo 4o del Acuerdo número 015 de 2013, el cual quedó así:

“Artículo 5o. Incumplimiento de la cuota regulada de aprendices o monetización. Se considera que hay incumplimiento cuando el empleador obligado a contratar aprendices no ha suscrito los respectivos contratos o no ha pagado la monetización dentro del término y los procedimientos establecidos en el acuerdo SENA número 0011 de 2008, o el que lo modifique o sustituya.

El incumplimiento de la cuota de aprendices o del pago de la monetización, dará lugar a la imposición de multa(s) en los términos legales, que se impondrán de manera sucesiva mensual, hasta cuando se verifique que ha(n) cesado el (los) motivo(s) del incumplimiento, incluido el pago de la obligación principal.

De conformidad con el artículo 13, numeral 13 de la Ley 119 de 1994 y el artículo 14 del Decreto número 933 de 2003, la multa sucesiva mensual que imponga el SENA por el incumplimiento en la cuota de aprendices o en la monetización, será de hasta un (1) salario mínimo mensual legal vigente por cada aprendiz incumplido, con la correspondiente indexación hasta la fecha del pago.

Cuando el empleador incumpla con la vinculación de la cuota mínima de aprendices regulada, deberá dar cumplimiento a la obligación principal, pagando el valor que corresponda al número de días durante los cuales no cumplió con la contratación de aprendices, junto con los correspondientes intereses moratorios diarios, conforme a la tasa máxima prevista por la

Superintendencia Financiera o quien haga sus veces, los cuales deberán liquidarse hasta la fecha en que se realice el pago correspondiente. Adicionalmente, el empleador deberá pagar la multa por incumplimiento de la obligación de contratar aprendices.

Cuando el empresario que no haya vinculado la cuota mínima de aprendices, para el cumplimiento de esa obligación principal cuenta con las siguientes opciones:

1. El pago, por cada contrato de aprendizaje incumplido, del setenta y cinco por ciento (75%) de un (1) salario mínimo legal mensual vigente smlmv al momento del incumplimiento, liquidados mensualmente o por fracción de mes. Cuando de acuerdo con la normatividad vigente haya lugar a aumentar al 100% de un (1) smlmv el valor del apoyo de sostenimiento de los aprendices en etapa práctica, el porcentaje indicado en este literal será igual a un (1) smlmv.

2. La contratación de los aprendices dejados de contratar por el tiempo del incumplimiento, adicionales a los de la cuota ordinaria obligatoria, siempre y cuando el período de incumplimiento sea mínimo de seis (6) meses. Los aprendices objeto de dicha compensación deberán ser patrocinados en la fase lectiva y práctica, si a ello hubiera lugar, de acuerdo con la Ley 789 de 2002.

Si el incumplimiento parcial o total fue en el pago de la monetización, deberá pagar por concepto de la obligación principal el valor de la monetización que no efectuó oportunamente y los intereses moratorios diarios conforme a la tasa máxima prevista por la Superintendencia Financiera, los cuales deberán liquidarse hasta el día en que se realice el pago correspondiente.

En caso de que el empleador no cancele el estado de cuenta dentro de la etapa de fiscalización, este se incluirá dentro de la resolución de multa que se expida al cabo del proceso sancionatorio. Contra la resolución de multas solo procederá el recurso de reposición.

Una vez quede en firme, la resolución de multa presta mérito ejecutivo; el Coordinador de Relaciones Corporativas e Internacionales o quien haga sus veces en la regional, hará al deudor el requerimiento de pago; si no se obtuviere el pago, será objeto de cobro coactivo por la respectiva regional, para lo cual el mencionado Coordinador remitirá la actuación al Despacho de Cobro Coactivo de la regional”.

7.2. Procedimiento para cubrir los días incumplidos por parte del empleador

En el evento que el empleador decida acogerse a lo contemplado en el numeral 2 del artículo primero del presente acuerdo, vinculando aprendices adicionales a los de la cuota ordinaria

regulada, por los días en que no contrató aprendices oportunamente, dicha opción se denominará compensación. (Subrayado con negrilla fuera de texto)

Esta compensación procederá cuando en el período fiscalizado el resultado de la liquidación de incumplimiento sea igual o superior a seis (6) meses.

PARÁGRAFO 1o. Para que proceda la compensación que cubra los días no cumplidos oportunamente, el empresario deberá pagar dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la liquidación de fiscalización (estado de cuenta) o resolución, el valor de los intereses y de la multa impuesta por incumplimiento.

PARÁGRAFO 2o. Los contratos de aprendizaje por compensación que celebre el empresario a partir de la liquidación de incumplimiento y en el entendido que se acogió a la opción de compensación cubrirán primero el incumplimiento de la cuota y luego la cuota regulada. La suscripción de dichos contratos se deberá realizar dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la liquidación de fiscalización (estado de cuenta) o resolución y podrán pertenecer a cualquier modalidad de contrato de aprendizaje previsto por el SENA.

El SENA establecerá los mecanismos necesarios para hacer el respectivo seguimiento para que la empresa patrocinadora cumpla a cabalidad con el 100% de los contratos que se requieran para cubrir los días que resultaron incumplidos.

PARÁGRAFO 3o. En el evento que el empleador considere hacer uso simultáneo de las dos opciones previstas para la cancelación de la liquidación de fiscalización por incumplimiento en la vinculación de los aprendices a que está obligado, vale decir, pago tanto en efectivo como con la contratación de aprendices por compensación, este deberá manifestarlo expresamente indicando los respectivos montos y hacer el pago de la parte correspondiente en efectivo a través de los medios existentes para tal fin y la suscripción de los respectivos contratos, de tal suerte que quede totalmente cubierta la obligación, operación que se deberá realizar dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a la liquidación de fiscalización (estado de cuenta) o resolución. La vinculación de los aprendices por compensación podrá efectuarse con cualquier modalidad de contrato de aprendizaje previsto por el SENA.

PARÁGRAFO 4o. En ningún caso los aprendices contratados por la compensación de acuerdo con lo señalado, harán parte del cumplimiento de la cuota mínima mensual a que esté obligada la empresa patrocinadora previamente fijada por el SENA.

PARÁGRAFO 5o. Como resultado de lo anterior, una vez la empresa patrocinadora contrate a los aprendices objeto de dicha compensación deberá realizar el registro de acuerdo a lo establecido por el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) en el aplicativo "Sistema de

Gestión Virtual de Aprendices” (SGVA), para la expedición del respectivo estado de cumplimiento por concepto de contrato de aprendizaje.

PARÁGRAFO 6o. Los contratos de aprendizaje ejecutados por la empresa patrocinadora en uso de la denominada compensación, se registrarán por las mismas disposiciones contempladas en el artículo 30 de la Ley 789 de 2002 y las demás normas que la rijan.

PARÁGRAFO 7o. El Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), oficiará a las empresas que se encuentren monetizando, dando a conocer lo dispuesto en el Decreto número 2978 de 2013.

Las empresas que han optado por monetizar no podrán hacer uso de la compensación de que trata el artículo primero del presente acuerdo y se atenderán al pago de la obligación principal más los intereses y la correspondiente multa.

Las empresas que se encuentren monetizando deberán informar al SENA dentro de los dos (2) meses siguientes al recibo del precitado oficio su determinación de continuar monetizando o de cumplir la cuota regulada vinculando aprendices.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Las multas impuestas en debida forma por el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y que se encuentren en etapa de cobro coactivo al momento de entrar en vigencia el presente acuerdo no podrán acogerse a lo dispuesto en el presente Acuerdo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

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.

6- Normas técnicas relativas a los activos

.1.1.1 Deudores

152. **Noción.** Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

.1.1. Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control. (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS:

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

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.

8121 RECURSOS Y DERECHOS POTENCIALES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las estimaciones relacionadas con la subvaluación y/o expectativas de nuevos recursos o derechos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890507-Recursos y Derechos Potenciales.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor estimado de la subvaluación de recursos y/o derechos.
- El valor estimado por expectativas de nuevos recursos y/o derechos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos y/o derechos incorporados en el balance.
- La extinción de la causa que dio origen a la contingencia.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que si el empleador decide acogerse a lo contemplado en el numeral 2 del artículo primero del acuerdo del 4 de abril de 2014 del SENA, vinculando aprendices adicionales a los de la cuota ordinaria regulada, por los días en que no contrató aprendices oportunamente, dicha opción o compensación no da lugar a un ingreso para el SENA, por tanto la cartera reconocida por este hecho no es viable, toda vez que está sometido al cumplimiento posterior del nuevo compromiso asumido por parte del empleador.

En tal sentido, la opción de compensación acogida por cada empresa, debe registrarse por el SENA mediante un débito en la subcuenta 812190 – Otros recursos y derechos potenciales, de la cuenta 8121 RECURSOS Y DERECHOS POTENCIALES, con crédito a 890507 Recursos y derechos potenciales, de la cuenta 8905 DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr), toda vez que existe la eventualidad que el empleador no cumpla con la vinculación y por lo tanto deba efectuarse un potencial pago.

Teniendo en cuenta que el SENA causó derechos e ingresos por dichas compensaciones acogidas por las empresas, en consecuencia, debe proceder a realizar los siguientes registros:

Si los registros realizados corresponden al periodo actual, debe reversarlos afectando la naturaleza contraria de los asientos reconocidos, mediante un débito en la subcuenta 411002 Multas, de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS, y un crédito para disminuir el derecho reconocido en la subcuenta 140102 Multas, de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y correlativamente efectuar los registros anteriormente mencionados en las cuentas de orden.

Si, los registros corresponden a vigencias anteriores, el ajuste procede mediante un débito en la subcuenta 481590-Otros ingresos, de la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la en la subcuenta 140102 Multas, de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y correlativamente efectuar los registros anteriormente mencionados en las cuentas de orden.

En las Notas a los Estados contables deberán realizarse las revelaciones pertinentes.

1.48 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20162000002431 DEL 12-02-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas de orden - Deudoras
	SUBTEMA	Descargo de cuentas de orden de bienes retirados del servicio y dispuestos mediante permuta.

Doctora
LUZ MERY DUARTE GÓMEZ
Jefe Sección de Contabilidad
Cámara de Representantes

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550000339-2, del 26 de febrero de 2015, donde manifiesta:

“(…)

Con el fin de precisar los criterios para el reconocimiento y revelación de los sucesos o eventos relacionados con los bienes dados de baja por la entidad y su efecto en los estados financieros para el cierre fiscal de la vigencia 2015 que cierra en el sistema SIIF el 13 de febrero de 2016, nos permitimos muy respetuosamente, solicitar concepto para el adecuado registro de los sucesos, para lo cual exponemos la situación presentada:

La entidad procedió en el año 2010 a dar de baja unos vehículos, acorde a su procedimiento administrativo de bajas, registrando en cuentas de orden deudoras de control 831510-Propiedades, planta y equipo, pero al realizar la conciliación entre la Sección de Contabilidad y la Sección de Almacén, se constató que los vehículos fueron entregados a terceros (CARCO) en el año 2010, saliendo de las instalaciones y el control físico de la entidad, no obstante estar pendiente el trámite administrativo del traspaso de propiedad de los vehículos, razón por la cual, la Sección de Almacén, por un requerimiento de vigencias anteriores del Grupo de Auditores de la CGR, aún se mantiene en los registro del aplicativo de gestión de recursos físicos y su correspondiente registro en cuentas de orden deudoras de control, criterio que la Sección de Contabilidad no comparte en razón a que los vehículos ya no están bajo ningún tipo de control y riesgo a cargo de la entidad, razón por la cual se debería retirar de las cuentas de orden deudoras de control 831510-Propiedades, planta y equipo, ya que el tema de la falta de los traspasos es un tema administrativo, que no afecta la realidad económica expresada en los Estados Financieros de la entidad.

Por las razones expuestas, y en el ámbito de las competencias constitucionales, legales y doctrinales, a cargo de su despacho, requerimos muy respetuosamente el pronunciamiento de la CGN, respecto a cuál de los dos criterios es el pertinente, sobre la base de los criterios definidos en el RCP y la doctrina contable.”

Telefónicamente se aclara por parte de la entidad, que los vehículos fueron entregado al tercero en virtud de una permuta que se hizo con otros vehículos que se encuentran debidamente reconocidos en el balance.

CONSIDERACIONES

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

El Plan General de Contabilidad Pública, define una característica de la información contable la materialidad en los siguientes términos:

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, El Plan General de Contabilidad Pública, define uno de los principios de la información contable en los siguientes términos:

122. Revelación. Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública.

De otra parte, la norma técnica relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las cuentas de orden establecen que:

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Régimen de Contabilidad Pública en su Plan General de Contabilidad Pública con relación a la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables establece:

“9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

377. Las Notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, estructurada de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, en los siguientes aspectos:

(...) (Subrayado fuera de texto)

381. Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relacionan la información adicional que permita efectuar análisis de las cifras consignadas en los estados contables básicos, atendiendo a los principales conceptos que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“85 DEUDORAS DE CONTROL. “En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.”

Así mismo, el catálogo general de cuentas contenido en el manual de procedimientos del RCP, describe la siguiente cuenta, así:

“8315 ACTIVOS RETIRADOS. Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Retirados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de realización de los bienes.
- 2- El valor de recuperación de los derechos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de disposición de los bienes.
- 2- El valor de recuperación de los derechos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Las cuentas de orden de control tienen, entre otros aspectos, el propósito de ejercer control administrativo sobre bienes y derechos. En particular, la cuenta 8315 **ACTIVOS RETIRADOS**, debe controlar aquellos bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles, o por estar totalmente depreciados, agotados o amortizados, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con información suministrada por la entidad, se constató con la sección de almacén, que en el año 2010 los vehículos en cuestión fueron entregados a un tercero mediante una permuta por otros vehículos que ya se encuentran reconocidos como activos de la entidad, es procede el retiro de los bienes que en su momento se dieron de baja y que posteriormente se entregaron como contraprestación a los vehículos recibidos.

Ahora bien, es indispensable que se formalicen los traspasos respectivos, y en tanto se finiquitan estos trámites legales, la entidad podrá hacer las revelaciones pertinentes a nivel de las notas a los estados contables

CONCEPTO No. 20162000023061 DEL 30-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuenta de orden deudoras -Deudoras de Control Cuenta de orden acreedoras- Acreedoras de Control
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los bienes entregados en custodia y valor por el cual se deben registrar los bienes recibidos en custodia cuando no tiene costo histórico

Brigadier General
ÓMAR RUBIANO CASTRO
Director Administrativo y Financiero

Policía Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el (CGN) con N° 20165500043142, el día 21 de junio de 2016, mediante la cual consulta:

“(…) me permito solicitar concepto sobre el registro contable de los bienes que han sido entregados en custodia pertenecientes a la policía pero que su custodia física la tiene entidades judiciales por encontrarse inmersos en investigaciones penales.

(…) a la Policía Nacional le entregan bienes para custodia que son registrados en la cuenta “9306 BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA”, me permito solicitar concepto sobre el valor con el cual deben ser registrados los bienes de los cuales no se tiene un valor o costo histórico. (…)”
Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

125. En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. (…)

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos. (...)

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. **Noción.** Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación. (...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.” (Subrayados fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los bienes que dejen de utilizarse.
- 2- El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio
- 2- El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.”
(Subrayado fuera de texto)

“9306 BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad contable pública para su salvaguarda o custodia.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991502-Bienes Recibidos en Custodia.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor correspondiente a los bienes recibidos en custodia que se devuelven.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes recibidos en custodia”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye:

Los bienes de la Institución que han sido entregados en custodia a las Entidades Judiciales, por estar incurso en procesos penales, deben registrarse en las subcuentas respectivas de la cuenta 1637-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. En las Notas a los Estados Contables deberán revelarse los aspectos que permitan evidenciar este tipo de hechos.

Con respecto al valor por el cual deben registrarse los bienes recibidos en custodia, las Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Orden establecen que el reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables tanto a los activos como a los pasivos.

A falta del costo histórico o de una estimación fiable de su valor, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, estos bienes deben revelarse en forma cualitativa y cuantitativa física, en las notas a los estados contables básicos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000006781 del 10-03-2016

20162000016171 del 15-06-2016

1.49 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA (CR)

CONCEPTO No. 20162000021661 DEL 16-08-16		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Inviabilidad de deducir de los rendimientos generados por las administradoras de los recursos del FONPET, el valor de los gastos y pérdidas que surjan de la administración de estos recursos.

Doctor:

JAIME EDUARDO CARDONA RIVADENEIRA

Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500045712, del 5 de julio de 2016, en la cual manifiesta que los portafolios administrados por los consorcios y la Unión Temporal generan rendimientos mensuales que se liquidan diariamente con base en la información suministrada por el sistema de información SIF- FONPET.

Adicionalmente manifiesta que las administradoras ingresan al SIF-FONPET el valor de los egresos por gastos de operación de inversión, ajustes por diferencia en cambio y ajuste en intereses entre otros conceptos, los cuales son deducidos de los rendimientos totales generados, obteniendo como resultado los rendimientos netos que son registrados en la contabilidad del FONPET en cuentas de orden, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), de conformidad con lo dispuesto en la Resolución N° 423 de 2011 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Bajo el anterior contexto, formula las siguientes preguntas:

“1. ¿A la liquidación de los rendimientos totales generados por las administradoras de los recursos del FONPET se debe restar algún tipo de gasto o ajustes para ser registrados en la contabilidad?”

2. ¿Los gastos por concepto de inversiones en fondos cotizados en bolsa- ETFS se deben controlar en una cuenta auxiliar en la 830703-Gastos Anuales Incurridos?”

3. ¿Cuál sería el registro en la contabilidad del FONPET de conceptos tales como: Ajustes por menores valores recibidos en cobro de intereses, diferencia en cambio, pérdida en venta de inversiones, valoración cuentas de ahorros, disminución de la cuenta Rendimientos anuales generados o Gastos anuales incurridos?”

De otra parte, a solicitud del consultante, el día 21 de julio se realizó una mesa de trabajo con el objetivo de obtener mayor información para resolver la consulta. Bajo este contexto, se procede a resolverla en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

En lo relacionado con pautas básicas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, los párrafos 117, 118 y 123 del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

“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.

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables. (...)

123. No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Fonpet, señala:

“Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del FONPET, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704- Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509- FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).
2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta

8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).”

El Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 9790-FONPET, de la siguiente manera: “Representa el valor de las obligaciones por la administración y control de los recursos del Fondo Nacional de Pensiones Territoriales (FONPET), así como los retiros solicitados por las entidades territoriales para el pago del pasivo pensional a su cargo o por devolución de recursos. Además, incluye el valor de los rendimientos anuales originados en la administración de los recursos del FONPET. Esta cuenta es de uso exclusivo en la contabilidad del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

DINÁMICA (...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET.
- 2- El valor de las solicitudes de retiro de las entidades territoriales.
- 3- El valor de los rendimientos de los recursos del fondo.

Por su parte, la cuenta 8307-FONPET, se describe como: “Representa el valor de los recursos que por mandato legal deben ser girados por las entidades territoriales al Fondo Nacional de Pensiones Territoriales (FONPET) y que no han sido consignados en el fondo. Además, incluye el valor de los gastos a cargo de las entidades territoriales originados en la gestión y control de los recursos del FONPET, acumulados durante el año. Esta cuenta es de uso exclusivo en la contabilidad del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos pendientes de ser trasladados por las entidades territoriales al FONPET.
- 2- El valor de los gastos generados por la gestión y control de los recursos del fondo”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones, en la contabilidad del FONPET se deberán registrar en cuentas de orden, en forma separada, tanto los ingresos por rendimientos obtenidos por las administradoras de los recursos del FONPET, como los gastos y pérdidas que surjan de la administración de los mismos.

En este sentido, para el registro de los ingresos le corresponde utilizar la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET, con contrapartida en la subcuenta 991509- FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

En consecuencia, no es viable deducir del valor de los rendimientos, el monto por menores valores recibidos en cobro de intereses, el diferencial cambiario, la pérdida en venta de inversiones, ni las pérdidas por valoración en cuentas de ahorros, conceptos que deben registrarse en la subcuenta 830703-Gastos Anuales Incurridos, de la cuenta 8307-FONPET, con contrapartida en la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004871 del 03-03-2016

20162000016891 del 21-06-2016

20162000018161 del 07-07-2016

1.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.51 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

1.52 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000361 del 13-01-2016

20162000006781 del 10-03-2016

20162000010441 del 08-04-2016

20162000017391 del 27-06-2016

20162000002431 del 12-02-2016

20162000023061 de 30-08-2016

20162000026631 del 15-09-2016

20162000040131 del 21-12-2016

1.53 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA (DB)

CONCEPTO No. 20162000016651 DEL 20-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMA	Cuentas de orden acreedoras como parte de la estructura del Balance general de obligatoria aplicación para las entidades territoriales.

Doctor
ROBERTO ARDILA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con No. 2016550004181-2 en la cual consulta si el Régimen de Contabilidad Pública obliga a las entidades territoriales a utilizar las cuentas de orden acreedoras, qué se registra en ellas y si es frecuente su uso.

CONSIDERACIONES

La Resolución 354 de 2007 Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.

“Artículo 5°. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, prescribe:

“9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

- NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos; (...) (Subrayados fuera de texto)

(...)

Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

(...)

309. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser (...), tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.

(...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y

acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.

312. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras fiscales reflejan las diferencias entre las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, con respecto a los valores determinados en la elaboración de la información para propósitos tributarios, por lo cual se revelan teniendo en cuenta el origen de tales diferencias.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe:

“9-CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

En esta denominación se incluyen los grupos que representan los hechos o circunstancias, compromisos o contratos, que se relacionan con posibles obligaciones y que por lo tanto pueden llegar a afectar la estructura financiera de la entidad contable pública. Se incluyen las cuentas de registro utilizadas para efectos de control de pasivos y patrimonio, de futuros hechos económicos y con propósitos de revelación, así como las cuentas que permiten conciliar las diferencias entre los registros contables de los pasivos, patrimonio e ingresos, y la información tributaria. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito.

(...)

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)

En esta denominación se incluyen las cuentas para registrar la contrapartida de las cuentas de orden acreedoras de responsabilidades contingentes, fiscales y de control.” (Subrayados fuera del texto)

El procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“8. ESTRUCTURA DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

Se preparan de acuerdo con los criterios definidos en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.

Para su elaboración y los requisitos mínimos de su contenido se deben tener en cuenta las reglas que se relacionan a continuación, además de las normas técnicas.

9. BALANCE GENERAL

(...)

En este estado se revelan los saldos de las cuentas de orden deudoras y acreedoras, a nivel de cuenta, así:

(...)

Cuentas de orden acreedoras. Es la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 91-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, 92-ACREEDORAS FISCALES, 93-ACREEDORAS DE CONTROL y 99-ACREEDORAS POR CONTRA (DB).” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Las cuentas de orden acreedoras y acreedoras por contra están reguladas en las normas contables invocadas en las anteriores consideraciones y son de obligatoria utilización por todas las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, entre las cuales se encuentran contempladas las entidades territoriales.

Las cuentas de orden acreedoras contingentes están destinadas al registro de aquellos hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre ante posibles obligaciones a cargo de la entidad contable pública; las cuentas acreedoras de control reflejan las operaciones realizadas con terceros sin que por ello se afecte la situación financiera, económica, social y ambiental y permiten el seguimiento sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones; en tanto que las cuentas de orden acreedoras fiscales dan a conocer las diferencias entre las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, con respecto a los valores equivalentes contenidos en las declaraciones tributarias.

Es habitual su utilización y procede en cuanto se presenten las circunstancias que se describen en el párrafo inmediatamente anterior.

De otra parte, para evitar dificultades de la atención a sus solicitudes de consulta, lo invitamos a que las realice a través del correo electrónico contactenos@contaduria.gov.co, toda vez que el correo por usted utilizado inicialmente, está habilitado únicamente para el envío de correos masivos por parte de la Contaduría General de la Nación.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000016891 del 21-06-2016
 20162000020831 del 03-08-2016
 20162000021661 del 16-08-2016
 20162000028831 del 27-09-2016

1.54 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000000261 DEL 13-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015

Doctora
 LUISA RESTREPO MARTINEZ
 Profesional especializado, Contadora
 Corporación Autónoma Regional de Risaralda
 Pereira (Risaralda).

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-5500-05981-2 mediante el cual indica que:

“Una vez analizado la respuesta dada por ustedes en el Radicado CGN No.20152000042531 del 03/11/2015 se cuenta con las siguientes inquietudes:

1.Cuál es el reconocimiento y registro contable para CARDER en las vigencias 2014 y 2015, de los dineros recibidos para ejecución, según lo establecido en:

1.1 El Acuerdo No. 04 de 2013 del OCAD Eje Cafetero y Antioquia, en el cual se aprobó el proyecto denominado “Desarrollo agroforestal y conservación de bosques naturales en el departamento de Risaralda”, en virtud del cual la CARDER fue designada como

ejecutora de dichos recursos financiados por el Sistema General de Regalías y no como BENEFICIARIO de los ingresos, sino BENEFICIARIO de los pagos (giros) como lo establece la respuesta.

1.2 En operaciones recíprocas al corte 31 de diciembre de 2014 (Se adjunta) el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reporta los dineros recibidos por CARDER para la ejecución de éste proyecto, como:

- Gobernación de Risaralda como “TERCERO TITULAR DEL RECURSO”
- CARDER como “BENEFICIARIO DEL PAGO”.

Lo anterior teniendo en cuenta que la respuesta dada en el Radicado CGN No.20152000042531 del 03/11/2015, se basa en el concepto CGN No.20152000017293 expedido el 27/10/2015 no publicado en la página de la CGN a la fecha para nuestra consulta.

2. El concepto CGN No. 20132000028341 del 24.07-13 de la Contaduría General de la Nación, enuncia en el literal b) del numeral 2.3 que los Recursos ejecutados a través de un tercero: “Cuando la entidad territorial decide, de acuerdo con sus políticas, que la ejecución de los recursos se realice a través de un tercero para lo cual celebran convenios interinstitucionales, los registros contables en cada una de las partes, es la siguiente: ... La entidad ejecutora de los proyectos de inversión, debe reconocer en su contabilidad este hecho, mediante un débito en la cuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.” (Subrayado fuera del texto).

La Contraloría General de la República generó hallazgo a la CARDER correspondiente a la vigencia 2014, basado en literal b) del numeral del concepto citado en el punto 2, en el cual define el manejo contable, el que se direcciona a una situación específica “**Cuando la entidad territorial decide, de acuerdo con sus políticas, que la ejecución de los recursos se realice a través de un tercero para lo cual celebran, convenios interinstitucionales**”. Situación ésta, que no se presenta en CARDER.

Razón por la cual, se requiere aclaración si no es necesario la suscripción de un convenio interadministrativo para determinar la aplicación del tratamiento contable establecido en el literal b) del numeral 2.3 del concepto CGN No. 20132000028341 del 24-07-13. Si esto es cierto, ¿se debería ajustar dicho concepto? Para que su aplicación no esté sujeta al cumplimiento de un requisito, por NO requerirse de la mediación de convenios interinstitucionales.

La CARDER actualmente cuenta con registros en los Estados Contables, como saldos por ejecutar en la cuenta del pasivo y maneja el presupuesto a través de unidad ejecutora independiente a las de los recursos de la Corporación.”

Razones por las cuales solicita analizar e indicar el manejo contable para las vigencias 2014 y 2015 de acuerdo al Régimen de la Contabilidad Pública.

Al respecto le informo lo siguientes:

CONSIDERACIONES

Con relación a su inquietud sobre cuál es el reconocimiento y registro contable en las vigencias 2014 y 2015, de los recursos recibidos mediante Acuerdo No. 04 de 2013 del OCAD Eje Cafetero y Antioquia, para la ejecución del proyecto “Desarrollo agroforestal y conservación de bosques naturales en el departamento de Risaralda”, donde la CARDER fue designada como ejecutora de dichos recursos y no como beneficiario por parte del Sistema General de Regalías.

La Ley 1606 de Diciembre 212012, Por la cual se decreta el presupuesto del Sistema General de Regalías para el bienio del 1° de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2014, establece lo siguiente:

“Artículo 28. Corporaciones Autónomas Regionales. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR), recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 y 48 de la Ley 141 de 1994.

El Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1°) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso 2° del artículo 361 de la Constitución. El Ministerio de Minas y Energía a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, informará al Departamento Nacional de Planeación para que este lo incluya dentro de la correspondiente distribución que envía al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el respectivo giro, conforme con las disposiciones legales que regulan la materia.

En concordancia con el párrafo del artículo 80 de la Ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías podrán

presentar directamente a sus respectivos Órganos Colegiados de Administración y Decisión, proyectos de inversión que sean concordantes con los Planes de Acción Institucionales aprobados por sus Consejos Directivos, de conformidad con las reglas establecidas para las entidades territoriales en el artículo 25 de la Ley 1530 de 2012. Dichas Corporaciones tendrán derecho a ejecutar directamente los proyectos de inversión financiados con cargo a los recursos que reciben por concepto de asignaciones directas de regalías y compensaciones.

Lo previsto en el artículo 144 de la Ley 1530 de 2012, será aplicable a las Corporaciones Autónomas Regionales beneficiarias de asignaciones directas de regalías y compensaciones que hayan soportado compromisos futuros con cargo a dichos recursos." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías, indica que:

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

(...)

ARTÍCULO 6. Órganos colegiados de administración y decisión. Los órganos colegiados de administración y decisión son los responsables de definir los proyectos de inversión sometidos a su consideración que se financiarán con recursos del Sistema General de Regalías, así como evaluar, viabilizar, aprobar y priorizar la conveniencia y oportunidad de financiarlos. También designarán su ejecutor que será de naturaleza pública; todo de conformidad con lo previsto en la presente ley.

(...)

Parágrafo. Para la designación del ejecutor, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión, tendrá en cuenta, entre otras, las alertas generadas por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación de los recursos del Sistema General de Regalías.

(...)

ARTÍCULO 27. Aprobación y priorización de proyectos de inversión. Los Órganos Colegiados de Administración y Decisión serán los encargados de viabilizar y aprobar los proyectos de inversión que se financiarán con cargo a los recursos del Sistema General de Regaifas, previa verificación de la disponibilidad de recursos certificada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)

ARTÍCULO 28. Ejecución de proyectos de inversión. Los proyectos de inversión que se financien con cargo al Sistema General de Regalías serán ejecutados por quien designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión, con estricta sujeción al régimen presupuestal definido en esta ley y al de contratación pública vigente y aplicable y el ejecutor garantizará la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto de inversión, así como el suministro y registro de la información requerida por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento Control y Evaluación.

ARTÍCULO 39. Destinatarios de asignaciones directas. Las entidades territoriales de que trata el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución Política recibirán asignaciones directas en virtud del derecho a participar en las regaifas y compensaciones previsto en dicha norma, sin perjuicio de su derecho a participar de los recursos de los fondos del sistema. Las Corporaciones Autónomas Regionales recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 y 48 de La Ley 141 de 1994.” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 141 de 1994, por la cual se creó el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se reguló el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecen las reglas para su liquidación y distribución y se dictan otras disposiciones, dispone lo siguiente:

Artículo 40.- **Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de carbón.** - Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos para la explotación de carbón, se distribuirá así:

Departamentos productores.....	12.0%
Municipios o distritos productores.....	2.0%
Municipios o distritos portuarios.....	10.0%
Empresa Industrial y Comercial del Estado -ECOCARBON-, o quien haga sus veces.....	50.0%
CORPES regional o la entidad que lo sustituya en cuyo territorio se efectúen las explotaciones....	10.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúe la explotación.....</u>	<u>10.0%</u>

Fondo de Fomento del Carbón..... 6.0%

Parágrafo.- En caso de no existir Corporación Autónoma Regional, las compensaciones en favor de estas incrementarán las asignadas al Fondo de Fomento del Carbón.

Artículo 41.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de níquel.- Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos para la explotación del níquel, se distribuirán así:

Departamentos productores.....37.0%
 Municipios o distritos productores..... 2.0%
 Municipios o distritos portuarios..... 1.0%
Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúe la explotación.....60.0%

Parágrafo. - Las compensaciones monetarias por la explotación de níquel asignadas al Departamento de Córdoba, como departamento productor, se le asignará a los municipios no productores de la zona del San Jorge, así:

Municipio de Ayapel..... 9.0%
 Municipio de Planeta Rica..... 9.0%
 Municipio de Puerto Libertador..... 7.0%
 Municipio de Pueblo Nuevo..... 7.0%
 Municipio de Buenavista..... 5.0%
 TOTAL.....37.0%

(...)

Artículo 46.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de otros recursos naturales no renovables. - Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos mineros o petroleros que tengan por objeto la explotación de recursos naturales no renovables de propiedad del Estado, no reguladas expresamente en la presente ley, se distribuirán así:

Departamentos productores.....10.0%
 Municipios o distritos productores..... 65.0%
 Municipios o distritos portuarios..... 5.0%
 Fondo de Inversión Regional FIR.....10.0%
Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....10.0%

Parágrafo. - En el caso de no existir Corporación Autónoma Regional las compensaciones a favor de éstas incrementarán las asignadas al Fondo de Inversión Regional FIR,

Artículo 47.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de minerales radioactivos. - Las compensaciones monetarias estipuladas en los contratos para la explotación de minerales radioactivos de propiedad del Estado, se distribuirán así:

Departamentos productores.....	15.0%
Municipios o distritos productores.....	60.0%
Municipios o distritos portuarios.....	5.0%
Fondo de Inversión Regional FIR.....	10.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....</u>	<u>10.0%</u>

Parágrafo. - En el caso de no existir Corporación Autónoma Regional las compensaciones a favor de éstas incrementarán las asignadas al Fondo de Inversión Regional FIR,

Artículo 48.- Distribución de las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de hidrocarburos. - Las compensaciones monetarias derivadas de la explotación de hidrocarburos se distribuirán así:

Regiones administrativas y de planificación, o regiones como entidad territorial, productoras.....	6.0
Departamentos Productores.....	18.0%
Municipios o distritos Productores.....	6.0%
Municipios o distritos Portuarios.....	8.0%
Empresa Industrial y Comercial del Estado, ECOPETROL o quien haga sus veces.....	50.0%
CORPES Regional o la entidad que los sustituya, en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....	7.0%
<u>Corporación Autónoma Regional en cuyo territorio se efectúen las explotaciones.....</u>	<u>5.0%</u> ” (Subrayado fuera de texto).

Mediante comunicación interna número 20152000017293 expedida el 27/10/2015 el Doctor. Juan Guillermo Hoyos Pérez, Subcontador de Centralización de la Información, ésta Subcontaduría prescribió lo siguiente:

“En atención a su comunicación mediante la cual solicita clarificar la aplicación de la Resolución 256 del 16 de junio de 2014 por parte de Cormagdalena y las Entidades Territoriales, en relación con la asignación de recursos del Sistema General de Regalías para

financiar proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, me permito manifestarle lo siguiente:

La Resolución No. 256 de 2014, se expidió considerando que, acorde con lo dispuesto en el artículo 154 de la Ley 1530 de 2012, Cormagdalena actuaría como un ejecutor o administrador de los recursos de los entes territoriales bajo el ámbito de acción de dicha corporación.

No obstante lo anterior, dando alcance a lo dispuesto en la norma precitada, la Ley 1606 de diciembre de 2012 estableció en su artículo 28 que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la ley 1530 de 2012, las Corporaciones Autónomas Regionales-CARS recibirán las compensaciones en los términos establecidos en los artículos 40, 41, 46, 47 Y 48 de la Ley 141 de 1994.

De igual manera, la Ley 1606 estableció que el Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1°) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución.

En consecuencia, Cormagdalena y las demás Corporaciones Autónomas Regionales (CAR), deberán reconocer los hechos económicos propios del Sistema General de Regalías como se prescribe en la Resolución No 256 de 2014 como entidades beneficiarias del sistema.

Acorde con lo anterior y en tanto se ajusta la Resolución 139 de 2012, de conformidad con lo establecido en las mesas de trabajo realizadas para definir el tratamiento contable del capítulo independiente del Sistema General de Regalías, las CAR, con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones, debitarán la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y con el giro de los recursos disminuirá la transferencia por cobrar y aumentará el efectivo. Con la ejecución de los recursos se afectarán los activos y gastos de la respectiva Corporación.

Si Cormagdalena, una vez ejecutados los recursos, traslada a otra entidad pública los activos que se generen en los diversos proyectos, registrará dicho traslado y la entidad receptora registrará también dicho hecho económico, con base en lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

En atención a lo expuesto, de manera temporal, la gestión de la información sobre los recursos asignados a las CAR atenderá el procedimiento señalado, en tanto se analiza el ajuste al

tratamiento contable del capítulo independiente del Sistema General de Regalías en el cual se unificarán los criterios y tratamientos.”

En materia contable es importante tener en cuenta las definiciones de activos, pasivos y en particular de las cuentas por pagar:

“9.1.1. Normas técnicas relativas a los activos

141. **Noción.** Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

(...)

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.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.” (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento las operaciones en las que la entidad no es titular de los recursos recibidos, el Catalogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Publica contempla la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con la siguiente descripción:

“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la inquietud sobre si es necesario la suscripción de un convenio interadministrativo para determinar la aplicación del tratamiento contable establecido en el literal b) del numeral 2.3 del concepto CGN No. 20132000028341 del 24-07-13.

Es necesario recordar que el Decreto 143 de 2004, por el cual se establece la estructura de la Contaduría General de la Nación-CGN, establece entre otras las siguientes funciones a la Contaduría General de la Nación:

“(…)

9. Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

10. 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. (…)”

De otra parte, el artículo 28 de la Ley 1530 de 2012 por la cual se regula la organización y el funcionamiento del sistema general de regalías, indica que:

“ARTÍCULO 28. Ejecución de proyectos de inversión. Los proyectos de inversión que se financien con cargo al Sistema General de Regalías serán ejecutados por quien designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión, con estricta sujeción al régimen presupuestal definido en esta ley y al de contratación pública vigente y aplicable y el ejecutor garantizará la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto de inversión, así como el suministro y registro de la información requerida por el Sistema de Monitoreo, Seguimiento Control y Evaluación.

Dicha ley fue reglamentada mediante Decreto 1077 de 2012 que establece lo siguiente:

“Artículo 35. Aprobación de proyectos y designación de ejecutor. Los Órganos Colegiados de Administración y Decisión adelantarán la aprobación de proyectos, designarán ejecutor y establecerán el plan de giros para el mismo, el cual deberá ser consistente con los recursos distribuidos en los términos del artículo anterior y el Plan Bienal de Caja.

Aprobado un proyecto de inversión por parte del Órgano Colegiado de Administración y Decisión y designado el ejecutor del mismo, corresponderá al designado aceptar la ejecución de la respectiva iniciativa en los términos del proyecto de inversión registrado en el Banco de Programas y Proyectos del Sistema General de Regalías.

Artículo 36. Asignación de recursos y definición de cuenta. Una vez el ejecutor designado acepte la ejecución de un proyecto de inversión, incluido el plan de giros del mismo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público situará los recursos correspondientes en la cuenta que el ejecutor establezca. A través de dicha cuenta se deberán manejar en forma exclusiva los recursos del proyecto de inversión.

Artículo 37. Ajuste presupuestal y ordenación de gasto. Mediante Acto del jefe de la entidad ejecutora de proyecto se adoptará el respectivo presupuesto con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías. Los órganos públicos que sean designados ejecutores de proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías llevarán un sistema de registro y contabilización independiente.

La ordenación de gasto sobre los recursos a ser situados en la cuenta de proyecto según el presupuesto adoptado corresponderá al jefe del órgano ejecutor o su delegado del nivel directivo. Dicha ordenación de gasto se adelantará con observancia en el plan de giros del proyecto.

(...)

Artículo 39. Responsabilidades. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público será responsable de dar cumplimiento al plan de giros que concuerde con lo establecido en el artículo anterior, siempre y cuando exista la disponibilidad de recursos para tal fin, y no medien medidas correctivas o sancionatorias impuestas por el Departamento Nacional de Planeación.

La entidad ejecutora de proyecto asumirá compromisos y obligaciones en nombre propio y será responsable por los mismos frente al contratista y a terceros.

La Comisión Rectora del Sistema General de Regalías definirá las directrices e instancias responsables de establecer la prelación de giros cuando el flujo establecido no sea suficiente para dar cumplimiento al plan de giros definidos para los proyectos financiables con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías. Dicha instancia podrá autorizar medidas de carácter transitorio que permitan dar cumplimiento a los planes de giro, siempre y cuando estos fuesen concordantes con el Plan Bienal de Caja. (Subrayado fuera de texto).

En este contexto, el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en los párrafos 202 y siguiente establece las normas técnicas relativas a los pasivos y en particular de las cuentas por pagar en los siguientes términos:

.1.9 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.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

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

223. **Noción.** Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. En el caso de operaciones con

proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta.

(...)

226. Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. Adicionalmente, se clasifican atendiendo la operación especializada de algunas entidades contables públicas, entre otros: Aportes a afiliados, subsidios asignados, seguros y reaseguros, premios por pagar, administración del sistema de seguridad social y fondo de solidaridad y garantía en salud.” (Subrayado fuera de texto).

El Numeral 9 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del sistema general de regalías, establece lo siguiente:

“9. EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN

Con la ejecución de los proyectos de inversión financiados con recursos del Sistema General de Regalías, a través de los Fondos, la entidad territorial debe reconocer el respectivo activo o gasto en las cuentas y subcuentas que correspondan con contrapartida en la cuenta y subcuenta del pasivo a que haya lugar. Lo anterior, de acuerdo con la información de la ejecución de los proyectos de inversión suministrada por la entidad que designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión.” (Subrayado fuera de texto).” (Subrayado fuera de texto).

Cuando una entidad recibe recursos para realizar actividades a nombre de un tercero, el Catalogo General de Cuentas del Manual de procedimientos del RCP, contempla la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con la siguiente descripción.

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se concluye que:

- 1- Con relación a su inquietud sobre cuál es el reconocimiento y registro contable en las vigencias 2014 y 2015, de los recursos recibidos mediante Acuerdo No. 04 de 2013 del OCAD Eje Cafetero y Antioquia, para la ejecución del proyecto “Desarrollo agroforestal y conservación de bosques naturales en el departamento de Risaralda”, donde la CARDER fue designada como ejecutora de dichos recursos y no como beneficiario por parte del Sistema General de Regalías.

Es preciso indicar que el texto incorporado en el radicado 20152000042531 del 03/11/2015 que indica que “De igual manera, la Ley 1606 estableció que el Ministerio de Minas y Energía, a través de la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional Minera, determinará los recursos de cada una de las corporaciones autónomas regionales beneficiarias de recursos del Sistema General de Regalías antes del primero (1º) de febrero de 2013, siguiendo el mismo procedimiento que realiza para la determinación de las asignaciones directas de que trata el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución.”, debe entenderse solo para aquellos recursos que reciba las Corporaciones Autónomas Regionales como consecuencia de la aplicación de los artículos 40, 41, 46, 47 y 48 de la Ley 141 de 1994, es decir, cuando reciban compensaciones monetarias derivadas de la explotación de carbón, de níquel, de otros recursos naturales no renovables, minerales radioactivos y de hidrocarburos, en los términos allí establecidos, toda vez que en estos casos la propiedad del recurso está asignada directamente a la Corporación.

Cuando las Corporaciones sean designadas como ejecutoras de proyectos cuyos beneficiarios de los recursos que sean de otras entidades públicas, teniendo en cuenta que no cumple con los criterios para ser considerados como ingresos, deben reconocerse como un pasivo a título de recursos recibidos en administración.

- 2- Con relación a la inquietud sobre si es necesario la suscripción de un convenio interadministrativo para determinar la aplicación del tratamiento contable establecido en el literal b) del numeral 2.3 del concepto CGN No. 20132000028341 del 24-07-13.

Es importante recordar que la Contaduría General de la Nación emite conceptos relacionados con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, razón por la cual no es dable establecer doctrina sobre aspectos de índole

administrativo o jurídico. En dicho contexto, cuando la CGN en algún concepto hace referencia a estos aspectos, parte de la premisa que para la ejecución de recursos donde se involucran más de una entidad, es pertinente que exista un acto formal mediante el cual se fijan las reglas de juego para cada una de las partes, así como los objetivos y alcance de su ejecución. Las entidades, bajo el contexto de las circunstancias particulares, definirán el tipo de acto jurídico apropiado que utilizarán para garantizar la adecuada ejecución de los proyectos.

Realizada la anterior aclaración, es responsabilidad del Contador de la entidad identificar los diferentes hechos, operaciones y transacciones y analizarlos a la luz del Régimen de Contabilidad Pública, para efectos de realizar su clasificación, reconocimiento y revelación pertinente.

Así las cosas, cuando la entidad como consecuencia del cumplimiento de normas o disposiciones legales, de negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, realice operaciones que impliquen obligaciones ciertas 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, debe reconocer un pasivo y revelarlo de conformidad con las características del mismo.

Por lo anterior, cuando una entidad en cumplimiento de lo prescrito en el artículo 28 de la Ley 1530 de 2012 y del Decreto 1077 de 2012, sea designado como gestor de un proyecto de inversión cuyo beneficiario sea otra entidad contable pública debe reconocer un pasivo a título de RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y debe rendir periódicamente información al titular del recurso para que actualice adecuadamente su derecho.

CONCEPTO No. 20162000000861 DEL 18-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Proceso de depuración contable de saldos en cuentas bancarias

Señor
JOHNNY JAVIER LÓPEZ PACHON
Sogamoso – Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20155500056632, mediante la cual consulta lo siguiente:

“(…) 1. En el rubro de EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, no hay como tal disposición (sic) específica(sic) para el manejo del mismo, pero las normas sobre reconocimiento, medición y revelación(sic) de activos señalan a su vez el manejo de este rubro, pero en este momento nos encontramos con partidas que no han sido depuradas, cuentas (sic) con una elevada antigüedad y no constituyen un derecho o beneficio económico futuro para la entidad. ¿Como realizar este proceso de depuración para poder generar información clara y veraz, pero a su vez no estar incurriendo en circunstancias(sic) de ilegalidad por el tratamiento que se le pueda dar a los saldos de esas cuentas bancarias, que de ser eliminadas estarían(sic) disminuyendo el patrimonio contable de 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 del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, prescribe:

“(…)”

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

1. Aspectos Introductorios.

Estos procedimientos orientan a los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en las entidades contables públicas para que adelanten las gestiones administrativas necesarias que conduzcan a garantizar la producción de información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

3- Control Interno Contable.

Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máxima directiva de la entidad contable público, 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.

1.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

“d) Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

f) Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso 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 repartes 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. (...).

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 lo situación patrimonial y no representen derechos, bienes 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 opero 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.

Quando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

(...)

3.8. Conciliaciones de información

Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad. (...)

(...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, es de obligatoria aplicación para las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En el contexto de la Resolución 357 de 2008, es relevante la producción de información contable confiable, relevante y comprensible, la depuración contable debe efectuarse cuando se adviertan situaciones que desvirtúan los resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental, independientemente que se adelanten las investigaciones y acciones administrativas y jurídicas pertinentes.

Cuando la información contable se encuentre afectada con registros que no corresponden a la realidad financiera, económica y social deberán adelantarse todas las veces que sea necesario, las acciones e investigaciones correspondientes para dilucidar las situaciones y causas, en forma tal que permitan tomar las decisiones conducentes a solucionar la problemática respectiva. En tal sentido, para la depuración de la información contable, la autorización debe corresponder a las instancias jerárquicas de la entidad, que tengan competencia para ello, de conformidad con los criterios definidos en los manuales de funciones, procesos, procedimientos y de políticas y prácticas contables de la entidad.

Si adelantadas las investigaciones anteriormente mencionadas, se determina que subsisten saldos que no representan bienes, derechos u obligaciones ciertas, se puede proceder a su descargo, teniendo en cuenta para ello los criterios descritos en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución 357 de 2008. Los registros dependerán de las condiciones particulares de la entidad. Este procedimiento tiene alcances únicamente para efectos contables, razón por la cual no es óbice para que se apliquen las eventuales sanciones que puedan desprenderse por las connotaciones de orden administrativo, fiscal, disciplinario o de otro orden.

Ahora bien, dado que la obligación de las entidades es la implementación del control interno contable, con miras a garantizar que los saldos revelados en la contabilidad reflejan razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, es indispensable que se definan políticas y se adopten los procedimientos pertinentes, dentro de los cuales deberán

contemplarse la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento y ajuste permanente y oportuno de las partidas generadoras de diferencias entre los extractos bancarios y los libros de contabilidad. En consecuencia, el procedimiento señalado en los párrafos anteriores, tendrá una aplicación de excepción y no podrá convertirse en una práctica recurrente, so pena de incurrir en la inobservancia sistemática del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 2016200000321 DEL 13-01-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015

Doctor
OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO
Coordinador de Contabilidad
Ministerio de Industria, Comercio y Turismo-Min ClyT
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-5500-05916-2 mediante el cual remite concepto jurídico emitido por la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo que hace referencia a los conceptos de la Contaduría General de la Nación No. 20152000038241 de fecha 09-10-2015 y 20154600038731 del 28-10-2015 y del cual espera nuestro pronunciamiento.

Al respecto le informo lo siguientes:

CONSIDERACIONES

Mediante concepto No. 20152000038241 del 09-10-2015, la Contaduría General de la Nación (CGN), se pronunció acerca de los siguientes interrogantes:

“1. ¿Cuál es el registro adecuado de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015, que para la vigencia actual, están siendo girados a través del convenio marco 375 de 2015, en donde se encuentran establecidas las obligaciones de las dos partes vinculadas y para la transferencia de los recursos a través de resolución? (...)”

En la respuesta a dicha pregunta se indicó lo siguiente:

“El Programa de Transformación Productiva y el patrimonio unificado del Fondo de Modernización e Innovación para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y la Unidad de Desarrollo Empresarial, son patrimonios autónomos administrados por el Banco de Comercio Exterior, independientemente que éste no sea una sociedad fiduciaria, toda vez que la Ley 1753 de 2015 y el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero lo faculta para realizar directamente operaciones fiduciarias.

Para efectos de determinar el tratamiento contable que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe dar al giro de estos recursos es indispensable conocer si dicha operación se puede asociar claramente a un elemento de los estados contables. Reconocerá un activo si se evidencia que fluirán en el futuro un potencial de servicios o beneficios económicos, o reconocerá un gasto si se evidencia claramente que los flujos de salida de recursos de la entidad son definitivos y por lo tanto no retornarán de ninguna forma a la entidad.

Con fundamento en la información contenida en los artículos 11 y 13 de la Ley 1753 de 2015 y en el convenio marco 375 de 2015, no es posible establecer con certeza la naturaleza de dicha operación ya que no se indica a título de qué se realiza el giro de los recursos. Dada la indefinición jurídica de la titularidad del derecho sobre el patrimonio, la Contaduría General de la Nación no puede asumir el tratamiento contable que debió efectuar el ministerio, porque no existen elementos que conlleven a determinar si dichos patrimonios siguen o no en cabeza de éste.

Por lo anterior, es necesario que el ministerio en calidad de responsable de la definición de las políticas públicas para la administración y gestión de los recursos del sector y en particular de los depositados en los patrimonios objeto de la consulta, absuelva las siguientes inquietudes:

¿Cuál es la entidad titular o propietaria de los recursos administrados por Bancóldex, que provienen del Presupuesto General de la Nación, de los aportados por las entidades nacionales, territoriales o por particulares, de las donaciones, de los recursos de cooperación nacional o internacional, de los rendimientos financieros generados por los recursos entregados, de las utilidades del Banco de Comercio Exterior que en su distribución se asignen a estos patrimonios y de los demás recursos que se obtengan o se le asignen a los mismos?

¿Quién es el propietario de los bienes adquiridos con estos recursos?

¿Cuál es la responsabilidad del ministerio con relación a los recursos entregados a los patrimonios y que aún no hayan sido destinados al fin último de los programas financiados por los mismos?

¿A qué título se entregan los recursos, si son reembolsable o no?”

¿Cuál es la entidad que tiene la función específica de gestionar las actividades que cumplen los Patrimonios autónomos?

Como regla general se establece que, corresponderá a la entidad que se defina como titular de los recursos, reconocer dichos patrimonios registrando un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil- Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Para las entidades que entreguen recursos desprendiéndose de su titularidad, deberán reconocer un gasto en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la operación.” (Subrayado fuera de texto).

Con posterioridad la Secretaría General del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo da alcance a la consulta realizada a través de comunicado que suministra un mayor detalle de la operación frente a la cual, mediante oficio 20154600038731 del 28-10-2015 la Subcontaduría de Centralización de la Información emite respuesta, indicando que el ministerio debe acogerse al concepto, 2015200038241 del 09/10/2015 emitido por la CGN, e informa los requisitos para la asignación de código institucional al “Patrimonio autónomo Bancoldex”.

Con ocasión del cuestionario propuesto en el concepto 2015200038241, la Oficina Asesora Jurídica del ministerio en memorando interno del 7 de diciembre desarrolla los temas propuestos y concluye lo siguiente:

“Visto lo anterior, los patrimonios autónomos establecidos por los artículos 11 y 13 de la ley 1753 de 2015, son los mecanismos establecidos para la ejecución de la política del sector de la Industria en cabeza del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que recibe los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación.

En términos de la ley, Bancoldex tiene la obligación de administrar los patrimonios autónomos bajo los estrictos y específicos lineamientos que le traza el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que al transferir los recursos se desprende de ellos y no recibe reembolso alguno, de acuerdo con la presentación de las bases del plan sobre el tema, materializadas en las condiciones señaladas en las disposiciones legales y establecidas en el convenio 375.

Es consecuencia de lo anterior, que los recursos ingresan al patrimonio autónomo respectivo, de acuerdo con el programa a que se dirijan —según las directrices impartidas por el Ministerio— para ser administrados por Bancoldex, de acuerdo con los lineamientos de política que le dicte el Ministerio, dado que la transferencia de recursos, se dirige a cumplir con lo previsto por los artículos 11 y 13 de la Ley 1753 de 2015, según se ha dicho.

Ahora bien, en virtud de lo estipulado en el Convenio 375 de 2015, el Ministerio ejerce control sobre los procesos adelantados por el Banco al dictarle las líneas que deben priorizarse, que en cumplimiento de lo dispuesto en dicho convenio debe disponer de la información requerida sobre la destinación de dichos recursos.

Según se vio, el espíritu de los artículos 11 y 13 de la Ley 1753, es hacer efectivos los instrumentos para el desarrollo de la política del sector, esto es la política que en materia de desarrollo económico y social del país, relacionada con la competitividad, integración y desarrollo de los sectores productivos de la industria, la micro, pequeña y mediana empresa, en los términos de la ley.

Finalmente y de acuerdo con las consideraciones plasmadas por la Superintendencia en el concepto autorizado transcrito no cabe interpretación alguna en el sentido de que el Banco actúe sobre la base de un contrato de fiducia o encargo fiduciario regido por las normas de derecho público, sino que lo hace en virtud de un mandamiento legal que, es la que dispone la necesidad de que se conforme un patrimonio autónomo al que se transfieren los recursos para el Fondo y el Programa, en los términos de los artículos 11, 13 y 50 de la Ley 1753 de 2015, para su administración por parte del Banco bajo los lineamientos de política que le dicte el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Así las cosas, frente a las inquietudes planteadas por la Contaduría General de la Nación mediante el oficio SGI-2000 en respuesta a la consulta planteada por el Coordinador de Contabilidad del Ministerio, referente al adecuado registro en los estados financieros del Ministerio, de los recursos entregados en virtud de la Ley 1753 de 2015, girados a través del Convenio Marco 375 de 2015 suscrito con BANCOLDLEX, me permito proponer las siguientes conclusiones:

1. La entidad titular o propietaria de los recursos administrados por Bancoldex que provienen del Presupuesto General de la Nación es la propia Nación, en nuestro caso a través del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entidad a la que los destina el Gobierno Nacional, para que a través del Bancoldex los ejecute en los diferentes proyectos de inversión en el desarrollo de los programas de fomento a la industria y a las empresas, para lo cual sigue los lineamientos que aquel le dicte.
2. En el caso de los recursos que se transfieren al patrimonio autónomo y que, en las condiciones ya descritas, administra el Banco se traducen en servicios para los sectores priorizados de acuerdo con la política dictada por el Ministerio a través de las Direcciones del

Viceministerio de Desarrollo Empresarial, especialmente en programas de fomento a la industria y a la empresa.

3. Atendiendo a las cláusulas del Convenio 375 de 2015, la responsabilidad del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, es la de ejercer control en la destinación de los recursos transferidos al Banco, misma que ejerce desde el Viceministerio de Desarrollo Empresarial, a través de sus Direcciones.

4. Los recursos se transfieren a los patrimonios autónomos para ser administrados por Bancoldex que, al cabo de su gestión debe reintegrarlos a la Dirección General del Tesoro, o bien invertirlos en el desarrollo de los programas, en el caso de que estos produzcan rendimientos.

5. Finalmente, la gestión de los recursos está a cargo del Banco de Comercio Exterior, bajo los lineamientos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, rector de la política y en los términos de la Ley 1753 de 2015, especialmente.

El anterior concepto se emite por esta Oficina Jurídica como resultado de su función asesora, y tiene el alcance previsto por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 489 de 1998, por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones establece lo siguiente:

Artículo 1º.- Objeto. La presente Ley regula el ejercicio de la función administrativa, determina la estructura y define los principios y reglas básicas de la organización y funcionamiento de la Administración Pública.

(...)

Artículo 4º.- Finalidades de la función administrativa. La función administrativa del Estado busca la satisfacción de las necesidades generales de todos los habitantes, de conformidad con los principios, finalidades y cometidos consagrados en la Constitución Política.

Los organismos, entidades y personas encargadas, de manera permanente o transitoria, del ejercicio de funciones administrativas deben ejercerlas consultando el interés general.

CAPÍTULO III

Modalidades de la acción administrativa

Artículo 5º.- Competencia Administrativa. Los organismos y entidades administrativos deberán ejercer con exclusividad las potestades y atribuciones inherentes, de manera directa e inmediata, respecto de los asuntos que les hayan sido asignados expresamente por la ley, la ordenanza, el acuerdo o el reglamento ejecutivo.

Se entiende que los principios de la función administrativa y los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad consagrados por el artículo 288 de la Constitución Política deben ser observados en el señalamiento de las competencias propias de los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva y en el ejercicio de las funciones de los servidores públicos.

(...)

Artículo 9º.- Delegación. Las autoridades administrativas, en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política y de conformidad con la presente Ley, podrán mediante acto de delegación, transferir el ejercicio de funciones a sus colaboradores o a otras autoridades, con funciones afines o complementarias.

Sin perjuicio de las delegaciones previstas en leyes orgánicas, en todo caso, los ministros, directores de departamento administrativo, superintendentes, representantes legales de organismos y entidades que posean una estructura independiente y autonomía administrativa podrán delegar la atención y decisión de los asuntos a ellos confiados por la ley y los actos orgánicos respectivos, en los empleados públicos de los niveles directivo y asesor vinculados al organismo correspondiente, con el propósito de dar desarrollo a los principios de la función administrativa enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política y en la presente Ley.

Parágrafo. - Los representantes legales de las entidades descentralizadas podrán delegar funciones a ellas asignadas, de conformidad con los criterios establecidos en la presente Ley, con los requisitos y en las condiciones que prevean los estatutos respectivos.

Artículo 10º.- Requisitos de la delegación. En el acto de la delegación, que siempre será escrito, se determinará la autoridad delegataria y las funciones o asuntos específicos cuya atención y decisión se transfieren.

El Presidente de la República, los ministros, los directores de departamento administrativo y los representantes legales de entidades descentralizadas deberán informarse en todo momento sobre el desarrollo de las delegaciones que hayan otorgado e impartir orientaciones generales sobre el ejercicio de las funciones delegadas.

Artículo 11º.- Funciones que no se pueden delegar. Sin perjuicio de los que sobre el particular establezcan otras disposiciones, no podrán transferirse mediante delegación:

1. La expedición de reglamentos de carácter general, salvo en los casos expresamente autorizados por la ley.
2. Las funciones, atribuciones y potestades recibidas en virtud de delegación.
3. Las funciones que por su naturaleza o por mandato constitucional o legal no son susceptibles de delegación.

Artículo 12º.- Régimen de los actos del delegatario. Los actos expedidos por las autoridades delegatarias estarán sometidos a los mismos requisitos establecidos para su expedición por la autoridad o entidad delegante y serán susceptibles de los recursos procedentes contra los actos de ellas.

La delegación exime de responsabilidad al delegante, la cual corresponderá exclusivamente al delegatario, sin perjuicio de que en virtud de lo dispuesto en el artículo 211 de la Constitución Política, la autoridad delegante pueda en cualquier tiempo reasumir la competencia y revisar los actos expedidos por el delegatario, con sujeción a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo.

Parágrafo. - En todo caso relacionado con la contratación, el acto de la firma expresamente delegada, no exime de la responsabilidad legal civil y penal al agente principal.

Artículo 14º.- Delegación entre entidades públicas. La delegación de las funciones de los organismos y entidades administrativas del orden nacional, efectuada en favor de entidades descentralizadas o entidades territoriales deberá acompañarse de la celebración de convenios en los que se fijen los derechos y obligaciones de las entidades delegante y delegataria. Así mismo, en el correspondiente convenio podrá determinarse el funcionario de la entidad delegataria que tendrá a su cargo el ejercicio de las funciones delegadas.

Estos convenios estarán sujetos únicamente a los requisitos que la ley exige para los convenios o contratos entre entidades públicas o interadministrativos” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones y las conclusiones de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, que indica que:

1. Bancoldex tiene la obligación de administrar los patrimonios autónomos establecidos por los artículos 11 y 13 de la ley 1753 de 2015, bajo los lineamientos que le trace el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo;
2. El Min CiyT al transferir los recursos se desprende de ellos y no recibe reembolso alguno, por lo que su responsabilidad es la de ejercer control en la destinación de los recursos transferidos al Banco, y
3. El titular de los recursos es la Nación, es quien a través del Min CiyT, transfiere los recursos a los patrimonios autónomos para invertirlos en el desarrollo de los programas o reintegrarlos a la Dirección General del Tesoro, al cabo de su gestión.

Se concluye que ante la ausencia de una entidad que reconozca como activos los recursos trasferidos, se debe solicitar a la CGN códigos institucionales para cada uno de los patrimonios autónomos que se encuentren bajo estas circunstancias, para reportar en forma independiente la información contable que se genere de su operación hasta que cumplan con el objeto para el cual fueron constituidos. Para el efecto deben observar las instrucciones impartidas por la Subcontaduría de Centralización de la información en el oficio No. 20154600038731 del 28-10-2015.

En este contexto, el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, debe reconocer los recursos girados a los patrimonios como un gasto por trasferencia para proyectos inversión y los patrimonios reconocer un ingreso por el mismo concepto, y reconocer los gastos por la ejecución de los recursos, de conformidad con el principio de causación o devengo.

No obstante lo anterior, hasta tanto no se otorgue dichos códigos institucionales, y se garantice la incorporación de estos saldos en el Balance General de la Nación, el Ministerio debe continuar reportando en su información en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y reconocer los gastos que se originen de su administración; para el efecto BANCOLDEX debe suministrar la información detallada para que el Ministerio clasifique debidamente estos gastos.

CONCEPTO No. 20162000006541 DEL 07-03-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMA	Creación del comité Técnico de Sostenibilidad Contable
----------------	--------------------------------------------------------

Doctora
SONIA JARAMILLO
Departamento Nacional de Planeación -DNP
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500004252 en formula la siguiente consulta:

“Con el fin de dar cumplimiento con el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable: numeral 3. Procedimientos de Control Interno Contable, de la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación se han realizado gestiones con el fin de crear el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Para tal fin se tiene un proyecto de Resolución de creación de este para el FNR-L con el fin de adoptar un procedimiento referente a la depuración de saldos, el cual contempla dentro de sus considerandos lo establecido en el artículo 5° del Decreto 4972 de 2011:

Que el artículo 5° del Decreto 4972 de 2011; establece: “FUNCIONES DEL LIQUIDADOR. El Liquidador actuará como representante legal del Fondo Nacional de Regalías, y adelantará el proceso de liquidación del mismo de conformidad con lo previsto en el presente decreto, y en lo no previsto en él, con sujeción a las disposiciones del Decreto Ley 663 de 1993, el Decreto Ley 254 de 2000, la Ley 1105 de 2006, y de las demás normas aplicables. En particular, ejercerá las siguientes funciones:

6. Dirigir y ordenar el gasto del Fondo Nacional de Regalías en liquidación, el procedimiento de giro será adelantado en coordinación con la Secretaría General a través de la Subdirección Financiera. (...)

15. Ejecutar los actos necesarios que tiendan a facilitar la preparación y realización de una liquidación rápida y efectiva. (...)

20. Celebrar los actos y contratos requeridos para el debido desarrollo de la liquidación. (...)

28. Las demás funciones que le sean asignadas o que sean propias de su designación.”

En consideración a que el artículo 40 del Decreto 4972 de 2011 determina que el Liquidador del Fondo Nacional de Regalías “... ejercerá sus funciones con el apoyo del Departamento

Nacional de Planeación, para lo cual las diferentes dependencias de dicho Departamento, continuarán cumpliendo las funciones a su cargo relacionadas con el funcionamiento del Fondo, en lo que sea pertinente con el proceso liquidatorio”, se remitió el borrador de la Resolución para análisis de los profesionales de la Oficina Asesora Jurídica del DNP, a lo cual efectuaron los siguientes comentarios sobre el documento:

1. Se sugiere verificar la legitimidad de la creación del comité teniendo en cuenta las observaciones contenidas en el concepto emitido por el Ministerio de Justicia y del Derecho sobre la conformación del Comité de Conciliación del FNR-L (que se adjunta).

Lo anterior, por cuanto en dicho concepto se indicó que no era posible conformar dicho comité dada la inexistencia de funcionarios de la entidad y la prohibición de vincular nuevos servidores públicos a la misma. También porque mediante el proyecto se asignarían funciones a dependencias y funcionarios del DNP por parte del FNR-L; esto, sin perjuicio del apoyo que el DNP debe brindar al Fondo.

Así las cosas, surge la inquietud de la aplicación de dichas consideraciones al presente caso.

2. Por otra parte, debe verificarse la necesidad de la creación del comité, máxime que, como lo señala el concepto, la Liquidadora cuenta con facultades para tomar las decisiones relacionadas con el Sistema Contable en cuanto a la depuración de cifras mediante acto administrativos; y a partir de ello dar las instrucciones correspondientes a la Subdirección Financiera del DNP para que realice los ajustes contables correspondientes.

3. Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta que la constitución del comité al interior del FNR-L no es una obligación legal de acuerdo con lo señalado en el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable anexo a la Resolución No. 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación, que señala:

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público.

4. De otro lado, la Ley 1530 de 2012, en su artículo 148, otorga la facultad expresa para fenecer mediante acto motivado las obligaciones a cargo del FNR-L, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 148. FENECIMIENTO DE DERECHOS. Para efectos de lo previsto en este artículo, se podrán fenecer mediante acto motivado, las obligaciones de pago a cargo de las entidades ejecutoras de asignaciones del Fondo Nacional de Regalías, registradas a favor de dicho Fondo, durante la etapa de liquidación del mismo, cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de cobro que el monto a recuperar.”

El concepto al que hacen referencia los profesionales de la Oficina Asesora Jurídica del DNP y en el cual sustentan su opinión, corresponde al emitido por el Asesor Despacho Viceministro de Promoción de la Justicia del Ministerio de Justicia y del Derecho en oficio DVP-2000-0F112-0004772 del 16 de abril de 2012, con el cual se da respuesta a la solicitud de concepto sobre la necesidad de creación de un comité de conciliación especial para el FNR-L, y del cual se anexa copia.”

En los siguientes términos se atiende la consulta:

CONSIDERACIONES

El numeral 3.11 de 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, señala:

“3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, estos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, es potestativo de las entidades contables públicas constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como a bien la administración lo considere, siendo una instancia asesora que coadyuvará en el proceso contable y en la depuración de las cifras cuando se adviertan situaciones que

desvirtúan sus resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental. Por lo tanto el Departamento Nacional de planeación DNP evaluará la pertinencia sobre la conformación de este Comité para la depuración de las cifras del Fondo Nacional de Regalías, durante su proceso de liquidación.

En caso de no crearse el Comité de sostenibilidad contable, esta circunstancia no exonera de las responsabilidades de quien tiene la responsabilidad máxima de la entidad al asumir las decisiones de fondo que conllevan a la depuración de la información contable.

CONCEPTO No. 20162000006801 DEL 10-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Revelación en Notas a los estados contables de los efectos económicos derivados de procesos penales en una etapa que no es viable una medición fiable.

Doctor
CARLOS EDUARDO UMAÑA LIZARAZO
Director Jurídico
La Unidad de Pensiones y Parafiscales
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicado radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20155500060952 mediante la cual consulta:

“En desarrollo de la función de reconocimiento de derechos pensionales, contenida en el literal i) del artículo 156 de la Ley 1151 de 2007, la Unidad ha asumido la función de reconocimiento pensional que realizaban las entidades del orden nacional liquidadas o en liquidación que el Gobierno Nacional ha determinado.

Como actividad inherente a la función de reconocimiento pensional se encuentra la función de defensa judicial que la Unidad desarrolla, entre cuyos frentes se encuentra la Defensa penal que implica efectuar las denuncias cuando se presume la realización de un ilícito.

Actualmente, el reconocimiento de los procesos penales que adelanta la Unidad se realiza, atendiendo el Concepto CGN 20142000012781 del 19-05-14, en Cuentas de orden. Sin embargo, dado que no existe un procedimiento o metodología para la estimación o valoración de los perjuicios en procesos penales “a favor” de la Nación, quisiéramos saber si es viable revelar en Notas a los estados contables los procesos penales que aún no han sido cuantificados por cuanto la liquidación de los perjuicios derivados del ilícito se realiza con el dictamen pericial que, en vigencia de la ley 600 de 2000 se estima en la demanda de parte civil y se resuelve en juicio y, en la ley-906 de 2004, una vez en firme la sentencia condenatoria puede solicitarse el trámite de Incidente de Reparación Integral, escenario donde se hace exigible el reconocimiento y se dispone el pago de los perjuicios causados, lo cual implica que al inicio del Proceso no existe dicha cuantificación pero consideramos procedente su revelación.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la acción penal es diferente a las demás acciones que se ejercen en la Defensa judicial pues la entidad que es la titular exclusiva de la misma, es la Fiscalía General de la Nación, en representación del Estado Colombiano, y quien funge como denunciante lo que hace es informar al ente investigador la existencia de un hecho que presuntamente se considera ilícito.

Eso quiere decir, que quien tiene el deber constitucional y legal de impulsar el proceso en asuntos penales es la Fiscalía, obviamente que la víctima debe y tiene que coadyuvar con el actuar del ente investigador.

Esto hace de entrada diferente el proceso penal al que se adelanta en asuntos civiles, laborales e inclusive administrativos, pues allí, si bien existe una grado (Sic) de oficiosidad del operador judicial éste resulta moderado y, por el contrario, a quien actúa como demandante le corresponde no solo señalar la pretensión sino aportar los medios probatorios que le permitan al juez tomar una decisión sobre el asunto litigioso colocado a su consideración.

En asuntos penales, si bien es cierto con la denuncia se aportan elementos materiales probatorios éstos puede ser o no tenidos en cuenta por parte del ente instructor, pues es claro que la Fiscalía diseñara su propia teoría del caso e implementa un programa metodológico, donde además de establecer una hipótesis de trabajo también traza la ruta probatoria; es decir, indica cuales evidencias y elementos materiales probatorios se requieren y deben ser recolectados y allegados al proceso que dirige autónoma e independientemente como titular que es de la acción penal.

Así las cosas, la denuncia no tiene el ritualismo procesal que si se exige para la demanda, en donde la fijación de la cuantía es elemento estructural de la misma e inclusive puede

determinar la vocación de prosperidad de la misma, pues esta es determinante para establecer competencia, entre otros factores.

En este orden de ideas, al momento de elaborar la denuncia no se fija una pretensión como si hace en las demandas; en la denuncia se relatan unos hechos y circunstancias que se comunican a la Fiscalía para que dentro de su autonomía y competencia gestione lo propio, a fin de establecer ante TODO si los hechos que se relatan se ajustan a aquellas conductas descritas en los diferentes tipos penales y que de ser así constituirían un delito.

Aquí debe ser claro, que primero se determina la existencia o no de un hecho presuntamente considerado ilícito, quien o quienes son los autores o partícipes del mismo y cuál es el grado de culpabilidad que tienen en el delito y luego se verifica la consecuencia derivada del mismo, en particular cual ha sido la afectación patrimonial que este hecho reprochable genero a la Víctima y a cuando asciende la misma. En este sentido, es importante enunciar que es la víctima y/o sujeto pasivo quien cuantifica el perjuicio generado, en lo posible aportando dictamen pericial; el que será objeto de controversia y objeción según se presente el caso.

De tal manera que, al tenor de lo inmediatamente expuesto, el señalamiento de una cuantía dentro de un proceso penal, es el resultado del proceso mismo y no necesariamente el inicio de la acción como tal.

En este orden de ideas, en vigencia de la ley 600 de 2000 la cuantía con la cual se estima los perjuicios se enuncian en la demanda de parte civil pero se resuelve en juicio; en la ley 906 de 2004, una vez en firme la sentencia condenatoria puede solicitarse el trámite de Incidente de Reparación Integral, escenario donde se hace exigible el reconocimiento y se dispone el pago de los perjuicios causados.

Es por ello que se dificulta proyectar una cuantía cierta del proceso al inicio del mismo, lográndose determinar únicamente como producto de la información del hallazgo que motiva o genera la elaboración de la denuncia, siempre que quién reporte la noticia del comportamiento presuntamente reprochable la informe, caso que sucede excepcionalmente.

En la actualidad la determinación de las cuantías en los procesos penales se tramita proceso por proceso, de cada uno de los que están activos y, únicamente cuando el apoderado requiere de la valoración de los perjuicios, a fin de allegar el respectivo dictamen pericial para presentarlo en el juzgado para tramitar el reconocimiento y pago de los mismos, ya sea para el juicio o en el incidente de reparación integral según sea ley 600 de 2000 o Ley 906 de 2004.”

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 122, 375 y 376 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“8. Principios de Contabilidad Pública

122. **Revelación.** Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. (...)

(...)

9.3 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

9.3.1. Estados contables básicos

(...)

9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos

375. **Noción.** 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, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al

proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable. (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las Cuentas bancarias, establecen:

“10. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES

Debe revelarse en notas a los estados contables lo siguiente:

- El valor pagado por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales, incluyendo los intereses y costas del proceso.
- El valor registrado como gasto por sentencias, conciliaciones y laudos arbitrales.
- La metodología aplicada para el registro del pasivo estimado.
- El estado de los procesos”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, y en cumplimiento del principio de contabilidad pública de revelación, se concluye:

La Unidad de Pensiones Parafiscales, debe revelar en notas a los estados contables los procesos penales en cuanto se encuentren en una etapa en la cual no es posible efectuar una medición fiable, en términos de generar las condiciones para una adecuada interpretación de la realidad de la entidad.

De otra parte, 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, establece que se debe revelar en notas a los estados contables, el estado de los procesos.

CONCEPTO No. 20162000010891 DEL 18-04-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--------------------------------------------

1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tenencia, conservación y custodia de los soportes y libros de contabilidad, obligatoriedad de su impresión, firmas y responsables de los mismos.

Doctor

LUIS EDUARDO IBAGUE BARRERO

Profesional Universitario -Contador

Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha

Soacha (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con No. 2016550002028-2 en la cual manifiesta:

“(…) Respetuosamente solicito se emita un concepto respecto a las siguientes situaciones:

- LIBROS OFICIALES: De acuerdo con el concepto 111844 de abril de 2008, esta entidad viene generando libros oficiales a través de medio magnético, creando archivos digitales en formato PDF. ¿Es correcto este procedimiento o se requiere la impresión en papel de todos y cada uno de los libros oficiales? ¿Se requiere poder o delegación para (Sic) el contador o el funcionario a cargo de la contabilidad de la entidad pueda hacer la impresión de los libros oficiales o en su defecto la creación de los archivos magnéticos?
- DOCUMENTOS DE CONTABILIDAD: ¿los soportes de contabilidad como; orden de pago o comprobante de pago deben ser firmados en su totalidad por el representante legal de la entidad en su calidad de Ordenador del Gasto o es suficiente con la aprobación del contador de la entidad? esto teniendo en cuenta que el representante legal a la firma de los estados financieros está aprobando los registros y la contabilidad de la entidad”

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, señala:

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

(…)

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 de texto)

El Marco Conceptual, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece:

“9.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

(...)

336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.

- Soportes de contabilidad

337. **Noción.** Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

(...)

- Comprobantes de contabilidad

339. **Noción.** Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales de la entidad contable pública y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben

elaborarse en castellano con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, cuentas afectadas, personas que los elaboran y autorizan y numerarse en forma consecutiva y continua; su codificación se hará de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas.

(...)

- **Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad**

350. La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo, esta responsabilidad.

351. Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

352. El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes. (Subrayados fuera de texto)

El concepto 111844 del 23 de abril de 2008, dirigido a la doctora, LUZ ÁIDA LARA BAHAMÓN Directora Financiera del Grupo Contable Secretaría de Hacienda Alcaldía Municipal Ibagué Tolima, referido en su consulta, concluyó: “Las entidades que preparen la información contable por medios electrónicos no están obligadas a imprimir los libros de contabilidad. Por tanto, cuando se requiera su exhibición, se realizará directamente en el sistema, garantizando su reproducción exacta y su disposición a los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las instancias respectivas. Además, considerando que la responsabilidad sobre la tenencia, conservación y custodia de los libros corresponde al representante legal o a quien haga sus veces, si dicha instancia establece la delegación de esta responsabilidad, deberá realizarla mediante acto administrativo.”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

1. La norma técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, contenida en el RCP, permite que la conservación de estos documentos se pueda realizar a elección del Representante Legal, en cualquier medio electrónico, que garantice su reproducción exacta; igualmente, establece que se debe prever la consulta y la impresión de los libros principales y auxiliares, por tanto la generación de los libros oficiales a través de archivos digitales en formato PDF es válida, si así lo ha decidido el Representante Legal, de modo que no se hace obligatoria su impresión, no obstante, cuando la contabilidad se prepare por medios electrónicos, debe posibilitarse, su respectiva impresión, si alguna circunstancia especial así lo amerita.

En estos términos, las entidades públicas que recurran al procesamiento electrónico de datos para la elaboración de su información deben, adicionalmente a la información almacenada con ocasión de los procesos automatizados, adoptar las medidas necesarias para contar con las copias de respaldo, en aplicación de las políticas de seguridad informática, para garantizar su preservación y reproducción por medios impresos de los libros de contabilidad en caso de ser necesaria esta última.

2. Los soportes de contabilidad deben ser firmados por quienes tengan responsabilidades en su elaboración, según los manuales de funciones, en concordancia con el numeral 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, de 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, que contempla el deber de las entidades contables públicas de elaborar manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.

CONCEPTO No. 20162000012881 DEL 06-05-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1 TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMA	Cumplimiento del mandato del numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, relativo a la publicación mensual de la información contable para su socialización con la comunidad.
----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora,

LUZ MARY PEÑARANDA VILLAMIL

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500023352, del 18 de Marzo de 2016, mediante la cual indica lo siguiente:

“La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico CRA, utiliza el Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF Nación para el registro de su información financiera y efectúa la planeación de su proceso contable conforme a las fechas establecidas de manera trimestral por la Contaduría General de la Nación para el registro en el Macroproceso contable del SIIF-NACION.

De igual manera, por ser una entidad contable pública incluida en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública reporta la información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral (vía CHIP) según la Resolución 375 de 2007 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, la entidad realiza la publicación de su información financiera, económica, social y ambiental en las dependencias de la respectiva entidad y en su sitio WEB de manera trimestral.

CONSULTA

Cómo cumplir con lo mandado en el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 el cual establece como deberes del servidor público, entre otros: “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes”, teniendo en cuenta, que para el 2016 el SIIF Nación estableció que la fecha de cierre contable correspondiente al año 2015 es el 5 de marzo de 2016 y la aplicación de saldos iniciales el 12 de marzo de la misma anualidad”.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar el artículo 34 del Capítulo II del Título IV relativo a los DERECHOS, DEBERES, PROHIBICIONES, INCOMPATIBILIDADES, IMPEDIMENTOS, INHABILIDADES Y CONFLICTO DE INTERESES DEL SERVIDOR PÚBLICO, de la Ley 734 de 2002, en el cual establece como deber de todo servidor público publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes” (subrayado fuera del texto).

Por otro lado, el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación, mediante la Circular Externa No. 004 del 19 de enero de 2016, emitió:

“La Administración del SIIF Nación les recuerda a los Representantes Legales y Contadores de las entidades contables públicas, ECP(s), usuarias del SIIF Nación, que la Contaduría General de la Nación (CGN) definió el día sábado 13 de febrero de 2016, como fecha límite para realizar los registros contables con fecha diciembre de 2015.

En igual sentido la CGN indicó las fechas a partir de las cuales se realizarán los procesos automáticos relacionados con el cierre del periodo contable 2015 e inicio año contable 2016, a saber:

- El cierre del periodo contable 2015 se llevará a cabo a partir del día 5 de marzo de 2015
- El cargue de saldos contables iniciales, a 01 de enero de 2016, se realizarán a partir del 12 de marzo de 2015” (subrayado fuera del texto).

Entre tanto, con referencia a la publicación de los estados contables básicos, el numeral 7 del capítulo II del Título III del Libro II del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala lo siguiente:

“El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal.

Lo anterior, sin perjuicio de que las entidades contables públicas, de acuerdo con las disposiciones legales, deban publicar mensualmente estados contables intermedios, que para este efecto se trata del Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental” (subrayado fuera del texto).

Por último, en cuanto a la publicación mensual de los estados contables intermedios, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto CGN N° 20122000016221 dirigido al doctor Carlos Alfonso Salazar, Jefe de la Oficina de Control Interno y Gestión de Calidad del Municipio de Cali, en el cual concluyó:

“(…) las entidades públicas, sin excepción, tienen la obligación de publicar de forma mensual y en un lugar visible al público el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de períodos intermedios, sin que para ello deban realizar un cierre contable” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad al Código Único Disciplinario del que trata la Ley 734 de 2002 y los Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, se concluye que es obligación de los servidores públicos y representantes legales de las entidades contables públicas, garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, acompañado, si es el caso, del dictamen del revisor fiscal, en las dependencias de la respectiva entidad en un lugar visible y público.

Lo anterior, dejando a salvo que por mandato legal es deber de las entidades contables públicas la publicación mensual de los informes de gestión, resultados, financieros y contables, y los estados contables intermedios que corresponden al Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental intermedios, sin que para su cumplimiento deban realizar el cierre contable.

Ahora bien, si por decisiones ajenas a la entidad, no es viable hacer la publicación mensual dado que no se dispone de la información contable respectiva, esta obligación deberá cumplirse tan pronto se solviente situación y se obtenga la información en las condiciones requeridas para dar cumplimiento al mandato legal.

CONCEPTO No. 20162000012951 DEL 10-05-16

	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
1	TEMA	Evaluación de control interno contable
	SUBTEMA	Informe de evaluación del control interno contable. Indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera, económica, social y ambiental

Doctor

HECTOR JULIO SUESCA JUEZ

Asesor I Contador Entidad

Secretaria General – Gestión Financiera

Bogotá. D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002524-2, del 31 de marzo de 2016, mediante la cual consulta en relación con el procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, Formulario de Valoración cuantitativa, punto 1.2. Etapa de revelación 1.2.2. Análisis, interpretación y comunicación de la información numeral 43. ¿Se utiliza un sistema de indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera, económica, social y ambiental?:

“1. El Fondo Adaptación como una entidad del Gobierno General, descentralizada del orden nacional con personería jurídica, autonomía presupuestal y financiera, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ¿debería diseñar e implementar indicadores financieros para interpretar la realidad financiera, toda vez que este ítem es calificado en el formulario del informe anual de evaluación del control interno contable?

2. ¿Cuáles serían los indicadores financieros a construir y utilizar por una entidad como el Fondo Adaptación, que sean aplicables y útiles, de seguimiento y evaluación, que permitan analizar e interpretar los Estados Contables, teniendo la premisa que éstos se constituyen en una herramienta para la toma de decisiones y la rendición de cuentas ante los diferentes entes de control interno y externos?

3. ¿Cómo se aplicarían éstos indicadores financieros en el Fondo Adaptación, toda vez que éstos deben definir sustancialmente en función de quién los va a utilizar?

4. ¿Los indicadores se deben construir comparativos de una vigencia a otra?

5. ¿Si no es factible la aplicación de indicadores financieros que sean útiles para interpretación de los Estados Financieros o para ver su realidad financiera, que tipo indicadores deberían implementarse en atención a que es un aspecto que afecta calificación final de la gestión de la entidad?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública define el proceso contable como el conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, definida ésta última, párrafo 63, como “la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública. (...)

La Ley 298 de 1996, “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia.” señala en el artículo 7: “SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. El Sistema Nacional de Contabilidad Pública es el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública.”

En la determinación de los sistemas de información por parte de las entidades que conforman la administración pública podemos hacer referencia a lo señalado en la Ley 489 de 1998 “por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones.”, en donde su artículo 17 Políticas de desarrollo administrativo señala, “Las políticas de desarrollo administrativo formuladas por el Departamento Administrativo de la Función Pública y adoptadas por el Gobierno Nacional tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

(...)

8. Estrategias orientadas a fortalecer los sistemas de información propios de la gestión pública para la toma de decisiones.”

En este sentido, para evaluar y controlar la gestión pública se creó el Sistema de control interno, reglamentado mediante el Decreto 2145 de 1999 “Por el cual se dictan normas sobre el Sistema Nacional de Control Interno de las Entidades y Organismos de la Administración Pública del Orden Nacional y Territorial y se dictan otras disposiciones.”, definido como:

“Artículo 1º.- Definición del Sistema Nacional de Control Interno. Es el conjunto de instancias de articulación y participación, competencias y sistemas de control interno, adoptados en ejercicio de la función administrativa por los organismos y entidades del Estado en todos sus órdenes, que de manera armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, fortalecen el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado.

Artículo 2º.- Ámbito de aplicación. (Modificado por el artículo 1º. Del decreto 2539 de 2000) “El presente Decreto se aplica a todos los organismos y entidades que de acuerdo con la Ley 489 de 1998 conforman la Administración Pública, y a los particulares cuando cumplan funciones administrativas. (...)

Artículo 6º.- (Modificado por el artículo 3 del Decreto Nacional 2539 de 2000) Reguladores. Son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno. (...)

d. La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del-(Sic).

e. Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia;”

En cumplimiento de la competencia que la Ley le otorgó a la CGN, fue expedida la Resolución 357 de 2008, “mediante la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, que en el numeral 3. Procedimientos de Control Interno Contable determinó: “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. (...)

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.

A efecto de presentar el informe anual de evaluación del Control Interno Contable el numeral 5 del procedimiento antes referido señala, “El informe anual de evaluación del control interno contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presenta mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa y cualitativa, de la siguiente forma:

5.1. Valoración cuantitativa. Esta parte del formulario tiene el objetivo de evaluar en forma cuantitativa, con interpretaciones cualitativas, el grado de implementación y efectividad de los controles asociados a las actividades del proceso contable, así como de otros elementos de control.

Esta parte del formulario tiene la siguiente estructura:

- Etapa de Reconocimiento (...)
- Etapa de Revelación (...)

1.2.2. Análisis, interpretación y comunicación de la información

(...)

43. ¿Se utiliza un sistema de indicadores para analizar e interpretar la realidad financiera, económica, social y ambiental? (...)

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Las entidades públicas deben implementar sistemas de información propios relacionados con la gestión pública para la toma de decisiones, los cuales deberán evaluarse a través de la aplicación del Control Interno, definido por la ley como el conjunto de instancias de articulación y participación, adoptados en ejercicio de la función administrativa por los organismos y entidades del Estado en todos sus órdenes, que de manera armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, fortalecen el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado, que debe ser aplicado por todas las entidades que conforman la administración pública.

A su vez, la ley definió el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, en donde las entidades aplicando las políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno de la administración pública.

En tal sentido y por competencia legal, la CGN estableció el Procedimiento de Control Interno contable, según el cual las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos. Por otra parte, corresponde a la entidad definir los procedimientos internos de la entidad y evaluar la gestión interna a través de indicadores, que para el proceso contable, además de los propios en razón de su objeto social particular, deberán implementarse los que permitan obtener la calificación a que se refiere el reporte anual de evaluación a enviar a la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, respecto de sus preguntas en particular:

- La ley definió el ámbito de aplicación del Sistema de Control Interno, a todos los organismos y entidades que de acuerdo con la Ley 489 de 1998 conforman la Administración Pública y como el Fondo Adaptación pertenece al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, esa entidad deberá tramitar y enviar el informe anual de evaluación del control interno contable a la CGN.

2, 3. Según lo anotado, corresponde a la entidad, diseñar sus propios indicadores que le permitan evaluar la gestión financiera en el logro de los objetivos trazados por los planes a desarrollar en cumplimiento de la política pública señalada en su objeto misional. Cabe anotar que la CGN no realiza evaluación financiera a las entidades que remite la información.

4. La decisión de construirlos comparativamente corresponde a la entidad.

5. Los indicadores financieros deben ser útiles a la entidad para evaluar la gestión financiera y los resultados que surjan al aplicarlos serán base para la determinación de los rangos de calificación a consignar en el informe anual de control interno contable.

CONCEPTO No. 20162000013641 DEL 19-05-16

1	MODELO CONTABLE	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Dependencia encargada de realizar conciliaciones bancarias

Doctor
ARLEN CANO LÓPEZ
Tesorero
Contraloría General de Manizales
Manizales- Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002871-2 en la cual consulta:

“Cuál es la normatividad que señala que la encargada de realizar las conciliaciones bancarias debe ser la oficina de contabilidad y no tesorería y que control interno debe de verificar este proceso.”

Al respecto atendemos 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, prescribe:

“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. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

(...)

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, así como la correspondiente asignación de Responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente. (...) (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

La regulación contable no determina quién debe efectuar las conciliaciones bancarias y su verificación, toda vez que su objetivo es determinar los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades que conforman el sector público colombiano.

En consecuencia, la entidad es la responsable de establecer los respectivos Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, toda vez que ello es propio del resorte administrativo, observando para ello la filosofía del control interno.

CONCEPTO No. 20162000013961 DEL 23-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente
	SUBTEMA	Operaciones controladas conjuntamente entre una entidad pública y una entidad privada.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma técnica acuerdos conjuntos- Operación conjunta
	SUBTEMA	Operaciones controladas conjuntamente entre una entidad pública y una entidad privada.

Doctor

DIEGO MAURICIO ARIAS ARANGO

Representante Legal

Unión Temporal Alma Mater - Universidad Tecnológica de Pereira

Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002655-2, de fecha 06 de abril de 2016, mediante la cual consulta la clase de contabilidad que debe aplicarse a la Unión Temporal acordada entre la Universidad Tecnológica de Pereira con el Sistema Universitario del Eje Cafetero–SUEJE para la operación, funcionamiento y prestación del servicio de educación formal del Municipio de Pereira, en los niveles preescolar, básica primaria, básica secundaria y media en dos infraestructuras educativas de propiedad del ente territorial.

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

CONSIDERACIONES

Respecto de las Uniones temporales, la Corte Constitucional expresó en sentencia C-414 de 1994 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), por medio de la cual declaró exequible el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la Ley 80 de 1993, que los consorcios y las uniones temporales, no son personas jurídicas y que su representación conjunta, lo es para efectos de la adjudicación, celebración y ejecución de los contratos. Dijo la Corte:

“El consorcio es una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica.

El artículo 7o. de la mencionada ley se refiere al consorcio, pero en lugar de definir su contenido esencial, ofrece una relación descriptiva de la figura señalando los elementos instrumentales y vinculantes que lo conforman;según la ley, el consorcio es un convenio de asociación, o mejor, un sistema de mediación que permite a sus miembros organizarse mancomunadamente para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin que por ello pierdan su individualidad jurídica, pero asumiendo un grado de responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones contractuales.” (Subrayado fuera de texto)

Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el tratamiento contable y revelación de las operaciones, activos y entidades controladas conjuntamente. Al respecto, señala:

“Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.”

Marco Normativo para las Entidades de Gobierno

Las entidades de Gobierno deben aplicar el anexo de la Resolución 533 de 2015, en donde la

Norma Técnica relacionada con los Acuerdos conjuntos, numeral 7.1 Operación Conjunta, señala:

“7.1. 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. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

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. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La ley permite a las entidades del estado conformar uniones temporales, en donde personas jurídicas acuerdan presentar conjuntamente una propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del contrato.

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

La normatividad vigente permite la celebración de operaciones conjuntas, las cuales no se asemejan a una persona jurídica, no tienen contabilidad independiente y frente a la aplicación del RCP, cada una de las entidades que hacen parte de la operación conjunta reconoce en su contabilidad los activos necesarios para la operación, así como los gastos, costos y pasivos en que incurra, de manera proporcional a la participación en la operación conjunta.

Marco Normativo para las Entidades de Gobierno

Ahora bien, el procedimiento anteriormente señalado se armoniza con lo dispuesto en el nuevo Marco de regulación contable para las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 (el cual aplica a partir de enero de 2017) en donde la Norma relativa a los Acuerdos Conjuntos, define la operación conjunta como un acuerdo mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con la operación conjunta. Cada una de las partes se denomina operador conjunto, por lo que éste reconocerá los 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.

El reconocimiento, medición, presentación y revelación, de cada uno de los hechos económicos relacionados con la unión temporal, seguirán los criterios definidos en las correspondientes normas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

CONCEPTO No. 20162000016001 DEL 14-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Depuración contable permanente y sostenibilidad

Doctor

JOSÉ LEONCIO ÁLVAREZ LÓPEZ
Asesor Financiero y Administrativo
E.S.E. Hospital Santa Mónica
Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en esta entidad con el número 2016-550-003782-2, de fecha 20 de mayo de 2016, mediante el cual pregunta si en aplicación del Procedimiento de Control Interno contable que deben aplicar las entidades incluidas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, para la depuración contable permanente y de sostenibilidad, continúa vigente la cuantía y los lineamientos previstos en las Leyes 716 de

2001 y 901 de 2004 relacionadas con el proceso de saneamiento contable de las entidades del estado.

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

CONSIDERACIONES

Además de las leyes 716 de 2001 y 901 de 2004, fue expedida la Ley 998 de 2005, "Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2006" la cual en el artículo 79o. señalaba, "Modifíquense los artículos 1 y 11 de la Ley 901 de 2004 los cuales quedarán así: ARTICULO 1o. Prorróguese hasta el 31 de diciembre de 2006, la vigencia de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o, 5o, 6o, 7o, 8o, 9o, 10, 11 y 17 de la ley 716 de 2001.

(...)

ARTICULO 11. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación, su vigencia será hasta el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil seis (2006), con excepción del párrafo 3o del artículo 4o y el artículo 17 de la Ley 716 de 2001 y los artículos 10 y 11 de la Ley 901 de 2004 y deroga las demás normas que le sean contrarias."

El mencionado artículo 79 de la Ley 998 de 2005, fue demandado ante la Corte Constitucional, en donde con ponencia del Magistrado Dr. Alfredo Beltrán Sierra, mediante sentencia C-456/06 de 7 de junio de 2006, expediente D-6216, determinó, "Declárese **INEXEQUIBLE** el artículo 79 de la ley 998 de 2005 por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política."

Por su parte, el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado por la Resolución 357 de 2008, estableció:

(...)

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.

(...)

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.

(...)”

Revisados los mecanismos de control de aplicación de la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación, se observa que el Hospital Santa Mónica de Dosquebradas, se encuentra dentro de aquellas Empresas que siendo parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, se acogieron al cronograma especial determinado en el parágrafo 1 del Artículo 3 de la Resolución 663 de 2015.

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que los términos para el proceso de saneamiento contable contemplado en las Leyes 716 de 2001 y 901 de 2004,

quedaron sin vigencia con la declaratoria de inexequibilidad del artículo 79 de la Ley 998 de 2005.

Ahora bien, de conformidad con el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación, adoptado por la Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación, se determinó para las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, que deben adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras y demás datos contenidos en los informes y reportes contables independientemente de su cuantía, previos estudios y evaluaciones para salvaguardar el patrimonio público y garantizar los derechos de terceros de buena fe.

La depuración procede, siempre que se sustente la existencia de alguna(s) de las causales a que se refiere el Numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008 y se observen los procedimientos internos de revisión, análisis y decisión por el máximo órgano de dirección o de quien ostente la competencia de conformidad con los reglamentos y normas de orden superior que rigen la entidad.

CONCEPTO No. 20162000016061 DEL 14-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en las entidades del nivel territorial Oportunidad en la causación del gasto en desarrollo de un contrato de prestación de servicios

Señor

ENRIQUE JOSÉ GARCÍA QUIÑONES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003651-2, de fecha 13 de mayo de 2016, y remitida a esta entidad por la Contraloría General de la República, en la cual pregunta:

- La dirección Distrital de liquidaciones como un ente del distrito de Barranquilla, ¿debe regirse por el Régimen de Contabilidad Pública?
- ¿La contabilidad que debe aplicar es por causación?
- ¿Es aceptable aplicar la contabilidad de caja sujeta al recaudo (que no existe en el Régimen de Contabilidad Pública) al momento del pago de las cuentas de cobro del contratista, las cuales debieron ser canceladas en su momento (dentro del mes que se originó la obligación), ya que contaban con su CDP y RP correspondiente?
- Toda entidad del estado que maneje dineros públicos, ¿debe tener presupuesto público anual?

Sobre el particular, el interesado manifiesta que cumplido el contrato de prestación de servicios, suscrito con la Dirección Distrital de Liquidaciones del Distrito de Barranquilla, presentó las cuentas de cobro en noviembre y diciembre de 2015 y la entidad elaboró la cuenta por pagar en febrero de 2016, acotando además que la entidad le practicó una retención indebida por no aplicar correctamente el Régimen de Contabilidad Pública.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, señaló: “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. (...)”

El Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, define los principios de contabilidad pública como las “pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, (...)”, de los cuales el de Devengo o causación señala: “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 asignada por el hecho incida en los resultados del periodo.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, se concluye en el orden en que fueron planteadas las preguntas:

1- La Dirección Distrital de Liquidaciones, entidad que directamente reporta a la CGN, es una entidad estatal del sector central del orden territorial, por lo que está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expedido por la Contaduría General de la Nación de acuerdo con lo señalado en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007.

2- Las entidades que deben aplicar el RCP, para preparar la información contable atenderán los principios contenidos en el Marco conceptual, por lo que en aplicación del principio de Devengo o causación los hechos económicos se reconocerán en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo. En consecuencia, el reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación derivada del hecho económico incida en los resultados del periodo, como sería el reconocimiento del gasto y la cuenta por pagar, por la prestación del servicio por parte del contratista.

Ahora bien, para efectos de determinar el valor correcto de las retenciones, debe atenderse a la respectiva regulación tributaria, toda vez que las normas contables no son las que establecen las reglas de imposición, sino que permite efectuar el registro contable, atemperándose al contexto que se determine en la norma tributaria.

3- Con independencia de la disponibilidad presupuestal o de los recursos en efectivo para atender al pago de una obligación, la entidad debe causar contablemente el gasto y el pasivo respectivo cuando se ha recibido en debida forma el servicio prestado por el tercero, en concordancia con lo expuesto en el numeral inmediatamente anterior.

4- Respecto a si todas las entidades públicas deben contar con un presupuesto anual, hemos dado traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por cuanto no es competencia de la Contaduría General de la Nación conceptuar sobre este asunto.

CONCEPTO No. 20162000016371 DEL 17-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Dependencia encargada de la conservación de los soportes contables

	Dependencia responsable de las conciliaciones bancarias Valor mínimo para contabilizar un activo fijo Capacitaciones sobre el CHIP
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor
JOSÉ RICAURTE GÓMEZ
Director General
Distriseguridad
Cartagena –Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en este Despacho con el No. 2016550003641-2, la cual fue enviada al Departamento Administrativo de la Función Pública y trasladada por este Departamento a esta entidad para resolver las preguntas 8, 9, 13 y 14, sobre:

- “8. ¿Qué área debe conservar los comprobantes de egreso en la entidad?
9. ¿Quien (Sic) debe conciliar bancos en la entidad, tesorería o contabilidad?

(...)

13. ¿Cuál sería (Sic) el valor mínimo para registrar contablemente un bien como activo fijo?
14. ¿Es obligatorio que la Contaduría General de la Nación capacite a los funcionarios responsables de elaborar la rendición de cuentas por medio el CHIP?”

CONSIDERACIONES

- Área que debe conservar los comprobantes de egresos en la entidad

La normatividad contable pública, en el numeral 350 y 351 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, establece en las Normas Técnicas relativas a la Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, lo siguiente:

350. La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo, esta responsabilidad.

351. Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes,

comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta". (Subrayado fuera de texto).

- **Área responsable de la conciliación bancaria**

El procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, prescribe:

3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO CONTABLE

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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.

(...)

3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico. Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean éstas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto).

- **Valor mínimo para registrar contablemente un bien como activo fijo**

El Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, al hacer referencia a las características cualitativas que debe poseer la información contable, en los párrafos 107 y 109, señala lo siguiente:

107. **RELEVANCIA.** La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. Esto significa incluir la declaración explícita y adicional de la información necesaria para conducir a los distintos

usuarios a juicios y decisiones razonadas sobre las actividades y situación de las entidades contables públicas, reveladas por medio de los estados, informes y reportes contables. En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.

109. Materialidad. La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el 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-RCP, expresa:

“(...)

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el -procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía (...)”

En relación a los montos que la Contaduría General de la Nación CGN define anualmente, para la vigencia de 2016, fue expedido el Instructivo No. 001 de fecha 01 febrero de 2016, que establece:

“(...)

De otra parte, considerando que el numeral 17-BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE, del mismo procedimiento contable, establece que “Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. (...)” y, que mediante el Decreto 2252 de 30 de diciembre de 2015 el Gobierno Nacional fijó el salario mínimo mensual legal vigente, para el año 2016, en la suma de Seiscientos ochenta y nueve mil cuatrocientos cincuenta y cinco pesos (\$689.455,00) moneda corriente, las entidades contables pública podrán registrar las Propiedades, Planta y Equipo, que sean adquiridos por un valor igual o inferior a trescientos cuarenta y cuatro

mil setecientos veintisiete pesos (\$344.727,50) moneda corriente, afectando directamente el gasto." (Subrayado fuer de texto).

- **Obligatoriedad que la Contaduría General de la Nación capacite a los funcionarios responsables de elaborar la rendición de cuentas por medio del CHIP**

En relación con la competencia de la Contaduría General de la Nación CGN para fijar pautas de carácter administrativo, es necesario precisar que la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, señala las funciones a cargo de la Contaduría General de la Nación, determinando:

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

(...)

21) Establecer y desarrollar programas de capacitación, asesoría y divulgación, de las normas, procedimientos y avances de los estudios sobre contabilidad pública y temas relacionados.

(...).” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que:

- **Área que debe conservar los comprobantes de egresos en la entidad**

Con fundamento en la Norma Técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, es responsabilidad del Representante Legal de la entidad, la tenencia, conservación y custodia de estos, quien a través de un acto administrativo podrá delegarla.

- **Área responsable de la conciliación bancaria**

De conformidad con los numerales 3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.8 Conciliaciones de información, del Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, expedido mediante la Resolución 357 de 2008, corresponde a la administración de cada organismo público, determinar quién debe ocuparse de la ejecución de actividades tales como las

conciliaciones bancarias, atendiendo las condiciones particulares, la estructura orgánica y recursos disponibles en la entidad.

- **Valor mínimo para registrar contablemente un bien como activo fijo**

De acuerdo con lo estipulado en el numeral 17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo y el Instructivo 1 de 2016 mediante el cual se definen los lineamientos para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el año 2016, las entidades podrán optar por reconocer a título de activos o registrar un gasto en relación con los bienes adquiridos por valor igual o inferior a \$ 344.727.50

- **Obligatoriedad que la Contaduría General de la Nación capacite a los funcionarios responsables de elaborar la rendición de cuentas por medio del CHIP**

En cumplimiento del numeral 21 del Artículo 4 de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación ejecuta anualmente el Programa de capacitación a clientes externos, sobre las normas que se expiden por este organismo, dirigido a los integrantes de las áreas contables y demás interesados en el proceso contable de las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. La programación respectiva se publica anualmente en la página web www.contaduría.gov.co.

Ahora bien, con respecto a los asuntos propios del manejo de la plataforma para efectos del reporte periódico a la Contaduría General de la Nación a través del CHIP, este organismo regulador tiene implementada una mesa de servicio que apoya el proceso de reporte virtual, el cual consta de dos niveles: El primer nivel destinado a atender los asuntos técnico informático, y el segundo nivel se ocupa de atender los asuntos técnico contable del reporte. El acceso para este servicio debe hacerse a través del conmutador 4926400, extensión 633

CONCEPTO No. 20162000017841 DEL 01-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de contabilidad pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

	SUBTEMAS	Listado y clasificación de bienes denominados por la U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales como elementos de consumo, consumo con control y/o devolutivos en servicio y bienes devolutivos cuyo valor individual sea inferior a medio (1/2) SMMLV.
--	-----------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 GLORIA ELVIRA ORTIZ CAICEDO
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003368-2, de fecha 29 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

“El Plan General de Contabilidad Pública establece que “El responsable del Almacén deberá llevar el registro y el control de los bienes de consumo en servicio, y aquellos bienes devolutivos cuyo valor individual sea inferior a medio, (1/2), SMMLV, de conformidad con las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación y por la reglamentación expedida por la entidad”. Subrayo.

Así mismo se indica que se considerarán bienes de consumo de control a todos aquellos devolutivos que sean inferiores a ½ SMMLV, que no se encuentren clasificados como bienes de consumo en el plan general de contabilidad y que su vida útil sea superior a un año.

De acuerdo con lo anterior, solicito a su despacho y con el fin de reglamentar en la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales, el listado de elementos que esa entidad considera como elementos de consumo, consumo con control y devolutivos.

Igualmente se consulta si con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, NICSP, que tienen aplicación a partir del 1 de enero de 2017, para este tipo de entidades como la ANLA, tendrán plena vigencia o si por el contrario por el sistema que se adopte sufrirá cambios en su reglamentación y concepto.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, 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;

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

(...)

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; (...)”

Así mismo, en la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, se establece:

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)

Consecuentemente con lo dispuesto por la Ley 87 de 1993, el Contador General de la Nación, en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que, entre otras, le asigna la función de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”, expidió la Resolución 357 de 2008, que en el numeral 3 de su anexo, referido a los procedimientos de control interno contable, indica lo siguiente:

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.

(...)

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.

(...)

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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 3.11 del Anexo a la citada Resolución, señala:

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.”

Es importante tener en cuenta, respecto de lo señalado en relación con la Resolución 357 de 2008, que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual, en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.

Ahora bien, el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el Título II, Capítulo III, establece el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo”, que en el numeral 5 señala:

14. DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA

Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación.

La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.

17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, excede las competencias asignadas al Contador General de la Nación decidir sobre las funciones de los responsables de la gestión administrativa relacionada con los bienes a cargo de una entidad pública y/o determinar una clasificación específica de elementos de consumo, consumo con control y/o devolutivos, como los denomina la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales en el documento de consulta. Es por ello que en el Plan General de Contabilidad Pública no se hace referencia alguna sobre las funciones a cargo del “responsable del Almacén”.

En relación con los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente, la Contaduría General de la Nación no ha proferido ni proferirá listado alguno sobre la clasificación por usted solicitada. El alcance de la regulación contable está definida en el Manual de Procedimientos para el reconocimiento de Propiedad, planta y equipo, donde se deja a consideración de cada entidad pública la opción de decidir si los registra como activo o si los reconoce como gastos del periodo en el que se adquieren.

Dada la interrelación necesaria entre la gestión contable y los diferentes procesos que desarrollan las entidades, teniendo en cuenta lo dispuesto por la Ley 87 de 1993 y lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 357 de 2008, es competencia del nivel directivo de cada entidad pública adoptar manuales de políticas y

procedimientos contable que considere pertinentes, por ejemplo, frente la gestión respecto de los bienes que a su cargo, incluidos aquellos elementos tangibles que por decisión interna se hayan reconocido como gastos en la fecha de adquisición, para lo cual se debe considerar el contexto establecido en la normatividad contable expedida por esta entidad.

Por último, la U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales, como entidad de Gobierno, debe atender integralmente, a partir del 1 de enero de 2017, lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en el Marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015. Complementariamente, y durante la vigencia en curso, esa entidad también debe ejecutar las actividades señaladas por la CGN en el Instructivo 002 de 2015, de cara a la adecuada implementación de la nueva regulación contable.

CONCEPTO No. 20162000018541 DEL 11-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Principios de contabilidad pública
	SUBTEMAS	Responsable de la elaboración y presentación de la información exógena en una entidad pública. Obligatoriedad aplicar el principio de causación o devengo en una Entidad Contable Pública para el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en el sistema de información financiera.

Doctor
VICTORIANO TOLOZA SEPÚLVEDA
Cúcuta - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037442, de fecha 19 de mayo de 2016, en la cual consulta cuál es la dependencia que debe responder por la elaboración y presentación de la información exógena en una entidad pública. También señala que el proceso contable, en esa entidad, se desarrolla utilizando el criterio de caja y no sobre la base de causación o devengo.

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, 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;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- (...)
- 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;

Así mismo, en 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 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)

Consecuentemente con lo dispuesto por la Ley 87 de 1993, el Contador General de la Nación, en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que, entre otras, le asigna la función de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”, expidió la Resolución 357 de 2008, que en el numeral 3 de su anexo, referido a los procedimientos de control interno contable, indica lo siguiente:

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.

(...)

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.

(...)

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. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 3.10 del Anexo de la citada Resolución, señala:

3.10. Estructura del área contable y gestión por procesos.

(...)

Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicionalmente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Las entidades también deberán adelantar las acciones tendientes a determinar la forma como circula la información a través de cada organización, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la eliminación o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información. (...). (Subrayados fuera de texto)

Es importante tener en cuenta, respecto de lo señalado en relación con la Resolución 357 de 2008, que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual, en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.

En relación con la responsabilidad frente a la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias, debemos remitirnos a lo señalado en el Artículo 571 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

Artículo 571. Obligados a cumplir los deberes formales. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.

Con respecto a la normativa contable pública, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en los párrafos 114 y 117, señala la obligatoriedad de reconocer los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales aplicando el principio de devengo o causación:

8. Principios de Contabilidad Pública

114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

(...)

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)

CONCLUSIONES

- **Dependencia o funcionario responsable de la elaboración y presentación de la información exógena en una entidad pública**

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Por tanto, excede las competencias asignadas al Contador General de la Nación decidir sobre cuál es la dependencia encargada de la elaboración y presentación de la

información exógena en una entidad pública.

Al respecto, de conformidad con lo dispuesto por la Ley 87 de 1993 y lo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 357 de 2008, es competencia del nivel directivo de cada entidad pública, al adoptar los manuales de políticas y procedimientos administrativos y contables internos, señalar el procedimiento interno para atender las obligaciones a cargo de la entidad, incluidas las de carácter tributario.

- **Obligatoriedad de adelantar el proceso contable, reconociendo los hechos económicos, financieros y sociales aplicando el principio de devengo o causación.**

Tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en las normas contables que deben aplicar todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del nuevo Régimen de Contabilidad Pública, adoptadas por la Contaduría General de la Nación mediante las Resoluciones 743 de 2013, 414 de 2014 y 533 de 2015, es obligatorio aplicar el principio de causación o devengo para reconocer en el sistema de información financiera los hechos económicos originados en desarrollo de las actividades de cometido estatal a cargo de las entidades públicas.

CONCEPTO No. 20162000019131 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normatividad vigente relacionada con las actividades mínimas a realizar con relación al control interno contable y con la estructura de los informes.

Doctor
ANDRÉS FELIPE OSORIO
Municipio de Alcalá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004096-2, en la cual consulta si las oficinas de control deben continuar aplicando la Circular 042 de 2001 y la Resolución 196 de 2001 de la CGN.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 048 del 10 de febrero de 2004, por la cual se dictan disposiciones relacionadas con el Control Interno Contable, resuelve:

“ARTÍCULO 19°. VIGENCIA Y DEROGATORIAS. Esta Resolución rige a partir de la fecha de su publicación y, deroga las normas que le sean contrarias, en especial las Resoluciones 196 de 2001 y 420 de 2002 de la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado con negrilla fuera de texto)

La Resolución 393 del 28 de septiembre de 2007, establece:

“Artículo 4: (...) Deroga las resoluciones 048 de 2004 y 119 de 2006, y deja sin vigencia la Circular Externa 042 de 2001” (Subrayado con negrilla fuera de texto)

Po su parte, la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, resuelve:

“**Artículo 1°.** 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, pra 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 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

Artículo 6. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, y deroga la Resolución 34 de 2008 y el Instructivo 04 de 2008, y todas aquellas que le sean contrarias.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública adoptado con la Resolución 356 de 2007, establece:

“3.16. Cierre contable.

(...) Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y comprensible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, resuelve:

“Artículo 1o. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, (...). El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente resolución. (...)

Artículo 5o. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente resolución, es el siguiente: (...)

Entidades de gobierno. Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015, y sus modificaciones, implementarán el procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta resolución, entre el 1o de enero y el 31 de diciembre de 2017. De igual manera, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este procedimiento, en el año 2018, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación. El informe anual de evaluación del control interno contable del año 2016 deberá ser reportado en el año 2017, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 357 de 2008.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

La Resolución 196 de 2001 quedó sin vigencia con la Resolución 048 del 10 de febrero de 2004. A su vez ésta y la Circular Externa 042 de 2001 fueron derogadas por la Resolución 393 del 28 de septiembre de 2007, la cual corrió la misma suerte al ser derogada por la Resolución 357 de 2008.

Por lo tanto los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, deben observar las siguientes normas:

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, hasta el 31 de Diciembre de 2017.

De otra parte es pertinente tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación el 5 de mayo de 2016 expidió la Resolución 193, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, a observar por las Entidades de Gobierno de conformidad con el cronograma de aplicación establecido en el artículo 5. Esta Resolución, deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.

CONCEPTO No. 20162000019261 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Clasificación de ingresos, costos y gastos operacionales y no operacionales.

Doctora
ROCÍO PÉREZ CONTRERAS
Contadora
E.S.E. Bellosalud
Bello- Antioquía

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta con radicado No. 2016550004134-2 del día 13 de junio de 2016, mediante la cual indica lo siguiente:

“Nuestro Hospital desde hace varios años viene realizando contratos con la Dirección Local de Salud para realizar programas de prevención y otros de salud pública, en lo que se refiere a P y P; para ejecutar dichos contratos se vincula el personal designado e idóneo para ello. En la actualidad se imputan contablemente al percibir dichos ingresos en la cuenta 43 y los gastos en la 73, los cuales son clasificados como operacionales.

La contraloría municipal objetó el registro de dichos ingresos y gastos, por considerar por considerar que no son operacionales. Nuestra institución considera que los programas de prevención de salud pública (P y P) encuadran perfectamente dentro de la labor misional de la ESE, entonces, ¿Por qué habríamos de reclasificarlos a una cuenta no operacional?, si finalmente el ingreso debe ser considerado como no operacional, el gasto debe ser tratado de la misma manera para no afectar lo estados financieros, por lo tanto, nos gustaría elevarles dicha consulta, ¿a qué cuenta llevar los registros de ingresos y gastos en adelante?”.

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

CONSIDERACIONES

Los párrafos 261 y 262 del Plan general de contabilidad pública contenido en el Régimen de contabilidad pública precedente, en relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, señala:

“261. Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública.

262. Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 10 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de procedimientos, señala:

“Ingresos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de ingresos que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

La entidad conociendo la operación básica o principal, presentará su estado de actividad financiera, económica, social y ambiental conforme a la naturaleza de sus operaciones. Es decir, las entidades de gobierno general, se caracterizan porque sus ingresos operacionales

corresponden por lo general a los fiscales y las transferencias, mientras que para las empresas son la venta de bienes y servicios.

Costo de ventas y operación. Para la clasificación de los costos incurridos en la producción y venta de bienes y la prestación de servicios individualizables debe realizarse la asociación con los ingresos que los generaron, teniendo en cuenta que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Para el efecto el costo de ventas y de operación corresponde a la sumatoria de las cuentas de los grupos 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES, 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS y 64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS.

Gastos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de gastos incurridos en la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Se consideran operacionales los gastos de administración, de operación y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones (...)

Ingresos no operacionales. Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con ésta, y que son recurrentes.

Los ingresos no operacionales de las entidades de gobierno general son los relacionados con la venta de bienes y servicios, siempre y cuando no pertenezcan a la operación básica de la entidad. Las empresas, cuando reciban aportes de la Nación, revelan de esta misma forma las transferencias. Adicionalmente se incluyen en esta clasificación los otros ingresos, excepto los extraordinarios.

Costo de ventas no operacional. Es la sumatoria de los grupos 62-COSTO DE VENTAS DE BIENES, 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS y 64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS, que cubren los costos incurridos en la producción y venta de bienes y la prestación de servicios individualizables, cuando no corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

Gastos no operacionales. Se consideran no operacionales los gastos de administración, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, siempre y cuando no correspondan a la operación básica de la entidad. Así mismo contienen los otros gastos, excluidos los extraordinarios” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes expuesto, se concluye lo siguiente:

La estructura del Catálogo General de Cuentas del Manual de procedimientos, contenido en el Régimen de contabilidad pública precedente, no predetermina que un hecho, operación o transacción se clasifique como operacional o no operacional, toda vez ello es un asunto propio de la presentación y revelación en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental.

Por lo anterior, de conformidad con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental y con el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, el Hospital debió evaluar si el contrato hizo parte de las actividades que le corresponden en cumplimiento de la operación básica o principal de la IPS, caso en el cual los respectivos ingresos, costos y gastos debieron presentarse como operacionales, o si por el contrario, correspondieron a actividades complementarias que permitieron el adecuado desarrollo de la operación básica o principal o a actividades adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal de la IPS, caso en el cual debió presentarlos como no operacionales.

CONCEPTO No. 20162000019271 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para registro de divisas pendientes de monetizar y depositadas en una cuenta de compensación

Doctor

JAIME ANTONIO SALAZAR BARRANCO

Director de Proyecto ANH-BDO (E)

U.A.E. Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003599-2, del día 11 de mayo de 2016, mediante la cual solicita que se indique en qué cuenta contable del activo deben registrar las divisas que se encuentran pendientes de monetizar.

Al respecto, es preciso señalar que mediante oficio radicado con el número 2016550004095-2, del día 10 de junio de 2016, la entidad suministró la siguiente información adicional:

“El hecho económico corresponde al pago de divisas que efectúan clientes del exterior a la ANH, por concepto de la Venta de Información Petrolera (BIP) y recaudo de Derechos Económicos de contratos E&P, que previamente se han registrado como cuentas por cobrar contra ingresos.

Cuando esta operación se da, las divisas ingresan a la entidad Bancaria intermediaria, para este caso HelmBank, a una cuenta de Compensación hasta tanto la ANH realice la negociación de las Divisas, situación que se puede dar de un período a otro.

Consideremos que la ANH, debe registrar el recaudo de las divisas en el momento en que es informada por el banco sobre el recibo de las mismas, cancelando la cuenta por cobrar registrada al cliente, independiente de la fecha en que se efectúe la monetización de estas divisas”.

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

CONSIDERACIONES

La CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA – DCIN – 83 dispone:

“8. CUENTAS DE COMPENSACIÓN

8.1. Mecanismo de Compensación. Los residentes que manejen ingresos y/o egresos por concepto de operaciones sujetas al requisito de canalización por conducto del mercado cambiario o del cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, podrán hacerlo a través de cuentas bancarias en moneda extranjera en entidades financieras del exterior, las cuales deberán ser registradas en el Banco de la República (en adelante BR) bajo el mecanismo de compensación...”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, describe la siguiente cuenta:

"1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras (...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1105-Caja y a las demás subcuentas que registren las transacciones, en cuya realización se involucre la recepción de pagos mediante consignación en cuentas de depósito de la entidad contable pública.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la entidad contable pública, por diferentes conceptos (...)" (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes expuesto, se concluye que las divisas que se encuentran depositadas en la cuenta del Banco HelmBank inscrita como cuenta de compensación en el Banco de la República y que están pendientes de monetizar, se deben registrar en la subcuenta 111010 – Cuentas de compensación Banco de la República de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con abono al respectivo deudor, toda vez que bajo estas circunstancias ya se ha formalizado el pago por parte del tercero.

CONCEPTO No. 20162000021081 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Contabilidad de la Personería y del Concejo, decisión de la entidad municipal según formas de organización del proceso contable.
-----------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor
GERARDO CALDERÓN LEMUS
La Plata- Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550004824-2, el 13 de julio de 2016, en la cual consulta: “La Personería y Concejo de un Municipio de sexta categoría deben desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, de forma independiente al Municipio como ente territorial.”

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

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) adoptado mediante la Resolución N° 354 de 2007 en el artículo 5 señala: “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. (...)”

El Procedimiento Contable relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, contenido en dicho Régimen, dispone:

“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

- Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
- Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
- Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
- Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.

- Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.
- Formas alternativas de organización contable.

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.

Entidades contables públicas agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del estado.

Entidades contables públicas agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera y, por disposición del contador general. En el contexto del Plan General de Contabilidad Pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad. (...)

El mismo texto normativo en el literal a) del numeral 2, en relación con la organización del proceso contable en forma independiente, señala: “La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables”.

De igual manera, el numeral 9 del citado Procedimiento, en referencia a las entidades contables públicas que llevan la contabilidad en un proceso integrado como una sola entidad, expresa que “Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad.”

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda”.

Además, añade los aspectos que caracterizan la administración de los procesos contables desarrollados en esta forma, entre otras:

“a) Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.

(...)

f) Teniendo en cuenta la caracterización de este proceso que se administra en forma integrado no se considera pertinente la realización de un proceso extracontable de agregación, por cuanto la información que se genera contiene la totalidad de las operaciones individualmente realizadas por las entidades contable públicas y están integradas a nivel de los documentos fuentes o soportes, en la entidad responsable del reporte a la CGN”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

La obligatoriedad o no de la Personería y del Concejo Municipal de llevar contabilidad de forma independiente a la del Municipio, dependerá del tipo de organización contable que haya adoptado autónomamente el Municipio respectivo, sin importar a qué categoría pertenezca, de conformidad con las alternativas que se presentan a continuación:

- Que lleven contabilidad independiente, pero son agregadas por la entidad principal a la cual pertenecen, para el reporte a la CGN, caso en el cual la Personería y el Concejo Municipal preparan su información contable en forma independiente, la entregan al área contable del Municipio, en donde surte el proceso de agregación para la presentación de los reportes a la CGN.

- Que la contabilidad se lleve en un proceso integrado como una sola entidad, en donde el Municipio lleva la contabilidad de la Personería y del Concejo Municipal, el proceso contable se desarrolla como una sola entidad, a donde llegan los soportes o documentos fuente generadores de la información contable; los libros de contabilidad son únicos y están en cabeza de la entidad principal en donde se incorpora la totalidad de las operaciones de las

entidades involucradas encargadas de llevar los libros auxiliares, además los estados contables son preparados y presentados por la entidad principal.

CONCEPTO No. 20162000021141 DEL 05-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Documentos soportes para la legalización de los recursos ejecutados mediante convenios interadministrativos.

Doctor

LEONARDO MONGUI ROJAS

Jefe Oficina Asesora Jurídica (E)

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2016550004258-2, del día 17 de junio de 2016, con la cual solicita aclaración respecto a la posibilidad de legalizar recursos entregados y ejecutados durante la vigencia 2015 en virtud de la celebración de un convenio interadministrativo, con facturas de la vigencia 2016, teniendo en cuenta la siguiente información:

“FUNDAMENTOS DE LA PETICIÓN:

El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones celebró los convenios interadministrativos No. 432 y No. 344 de 2015 con Teveandina, ambos convenios presentan similares características:

El objeto de los convenios: “Es aunar esfuerzos humanos, técnicos, administrativos y financieros para el diseño e implementación de una estrategia que permita socializar y promover el modelo de teletrabajo en entidades públicas y privadas a través del uso de las tics en el sector productivo en el marco del plan vive digital 2014-2018”.

Compromisos de TV Andina:

- Debe abrir una cuenta de ahorros especial para el manejo de los recursos del convenio
- Presentar los informes financieros con los soportes respectivos
- Reintegrar al Fondo Tic los rendimientos generados con los recursos entregados.
- Aportan el Fondo Tic y Tv Andina
- El plazo de ejecución será hasta el 31 de diciembre de 2015
- Tv Andina debe reintegrar al Fondo Tic los recursos no ejecutados

Por lo descrito anteriormente, Teveandina debe hacer la legalización de los recursos ejecutados hasta diciembre 31 de 2015.

Teniendo en cuenta que Teveandina, recibió los recursos con entregables para que fueran legalizados financieramente a más tardar el 31 de diciembre de 2015, fecha máxima de ejecución de los recursos entregados, al mismo tiempo Teveandina presentó informe de ejecución de los recursos entregados por concepto de los anteriores convenios con el fin de legalizar estos recursos; el mencionado informe se soporta con facturas que es el documento idóneo para respaldar la ejecución de los convenios.

PROBLEMA JURIDICO

De las facturas presentadas se tiene lo siguiente:

1. Las facturas tienen fecha de la vigencia siguiente, es decir vigencia 2016.
2. Una de las facturas dentro de su texto menciona que corresponde a servicios prestados en la vigencia anterior; en la otra factura no describe lo mismo.
3. Las facturas están soportadas con contratos que Teveandina realizó con terceros para el desarrollo del objeto del convenio, que tienen plazo de ejecución a 31 de diciembre de 2015.
4. Las facturas fueron canceladas a los proveedores en la vigencia 2016.

Dentro de los estados financieros del Fondo TIC se deben legalizar la utilización de dichos recursos contra soportes contables idóneos y que correspondan con el objeto y con el plazo otorgado por el contrato

CONSULTA:

- Para el registro de la legalización financiera de estos convenios interadministrativos, en los estados financieros del Fondo TIC, pueden ser aceptadas como soporte idóneo del gasto de dicha ejecución efectuada en la vigencia del mismo, las facturas expedidas por sus proveedores en vigencia 2016?

- Teniendo en cuenta la normatividad presupuestal (Decretos 1957 de 2007 y 4836 de 2011); que indica que la ejecución presupuestal se entiende como el recibo de los bienes y servicios dentro de la vigencia fiscal respectiva. Para los procesos de legalización debe mediar la presentación de un certificado de cumplimiento expedido por el supervisor del contrato tanto MINTIO como Teveandina, que indique el recibo del bien o el servicio y dar por aceptada dichas facturas para su registro?
- ¿Es legal presentar estas facturas con fecha posterior al plazo estipulado contractualmente o la fecha debe estar dentro del periodo de duración del convenio y tenerlas como fundamento de la legalización de los recursos?”

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública señala como principios de contabilidad pública, el registro, el devengo o causación y el período contable, tal como se describe a continuación:

“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...”

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 (...)

121. Período Contable. Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre... (...). (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el párrafo 349 del numeral 9.2 del Plan General de Contabilidad Pública, relativo a las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señala:

“349. Tratándose de los libros de contabilidad físicos y virtuales, no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, hacer interlineaciones, borrar o eliminar información, o efectuar correcciones sobre los registros...”. (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el numeral 3.7, relativo a los soportes documentales, del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable expedido mediante Resolución 357 de 2008, señala:

“La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados (...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública (...)”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se permite dar respuesta sobre el manejo contable de la legalización de recursos entregados y ejecutados durante la vigencia 2015 en virtud de la celebración de un convenio interadministrativo con facturas de una vigencia 2016, toda vez que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre la normativa presupuestales, ni tampoco en temas jurídicos relativos a la validez de la presentación de facturas con fecha posterior al plazo estipulado contractualmente.

Sustentado en los principios de registro, periodo contable y devengo o causación, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben ser reconocidos en el periodo contable en el cual se produzca el derecho o la obligación de forma cronológica, debidamente respaldados por los documentos soportes para que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. En consecuencia, no es viable como transacciones ocurridas en un período contable puedan soportarse con facturas fechadas en un período posterior.

Los documentos soportes y plazos requeridos para los procesos de legalización de los desembolsos en desarrollo de sus actividades de cometido estatal son definidos de forma autónoma por las entidades contables públicas, de conformidad con el Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, cumpliendo con los requisitos que señalen las disposiciones legales, así como las políticas y demás criterios adoptados internamente por la entidad para los diferentes hechos económicos, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse a efectos de garantizar la preservación de los recursos públicos.

CONCEPTO No. 20162000021541 DEL 12-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a cargo de Metrovivienda en cumplimiento de lo dispuesto por el Concejo de Bogotá D.C. en el Acuerdo No. 643 del 12 de mayo de 2016, mediante el cual se ordenó la fusión por absorción de esta en la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C. – ERU.

Doctor
 WILBEN PALACIOS BARRERA
 Gerente General
 METROVIVIENDA
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 2016550003916-2, del 31 de mayo de 2016, donde solicita concepto en relación con el procedimiento contable que debe adelantar Metrovivienda para atender lo dispuesto por el Concejo de Bogotá D.C. en el Acuerdo No. 643 del 12 de mayo de 2016, mediante el cual ordenó la fusión por absorción de esta empresa en la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C.

En el texto de la consulta se señala que el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, en sesión llevada a cabo el 4 de septiembre de 2015, acordó clasificar a METROVIVIENDA dentro del grupo de entidades que hacen parte del sector gobierno, razón por la cual en la actualidad adelanta el proceso contable a cargo aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente; en tanto que, la EMPRESA DE RENOVACION URBANA DE BOGOTA D.C. - ERU, desarrolla tal gestión en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución No. 414 del año 2014.

CONSIDERACIONES

El Concejo de Bogotá D.C, mediante Acuerdo 643 de 2016, "Por el cual se fusiona Metrovivienda en la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C. - ERU, y se dictan otras disposiciones", en los Artículos 1, 2 y 7, dispuso lo siguiente:

Artículo 1. Fusión y denominación. Fusionése por absorción METROVIVIENDA, empresa creada por el Acuerdo 15 de 1998 en la EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA DE BOGOTÁ D.C. - ERU, constituida en virtud del Acuerdo 33 de 1999, la cual en adelante se denominará como EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C.

Artículo 2. Naturaleza Jurídica. La EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C. es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, vinculada al Sector Hábitat de la administración distrital y sujeta al régimen de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado. (...)

Artículo 7. Patrimonio. El patrimonio de la EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C. estará conformado por: (...)

4. Los derechos y obligaciones que posea la EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA DE BOGOTÁ D.C. - ERU y METROVIVIENDA al momento de proceder a la fusión por absorción.

Parágrafo. También harán parte del patrimonio de la EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C., los derechos y participaciones que tiene METROVIVIENDA a título de constituyente, fideicomitente ejecutor, administrador de recursos, miembro de la Junta del Fideicomiso, Fideicomisario o Beneficiario o cualquier otra modalidad de participación o posición contractual que tenga METROVIVIENDA, en las fiducias públicas y privadas, encargos fiduciarios, y recursos en productos financieros constitutivos o asociados a portafolios de inversión, vigentes o en proceso de liquidación a la fecha de la puesta en funcionamiento de la empresa en virtud de la fusión por absorción realizada. (Subrayados fuera de texto)

El Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, en el Capítulo XVI, Título II, en el "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión", entre otras disposiciones aplicables al proceso de fusión, señala lo siguiente:

1. SUPRESIONES Y LIQUIDACIONES

Considerando que el principio de Gestión Continuada no aplica tratándose de una entidad contable pública sobre la que se ordena la supresión y/o liquidación, a continuación se relacionan los procedimientos de carácter específico que debe aplicar.

Las operaciones derivadas del proceso de supresión y/o liquidación deben registrarse en los mismos libros de contabilidad de la entidad contable pública sobre la cual se ordenó el respectivo proceso.

Para efectos de este procedimiento, la supresión de una entidad implica su desaparición de la estructura de la administración pública, la cesación o el traslado de sus funciones, el licenciamiento o traslado de su personal y el traslado de activos y pasivos a otras entidades. Por su parte la liquidación implica, adicionalmente, la obligación expresa de realizar los activos para el pago de los pasivos, dando al remanente el tratamiento establecido en las disposiciones legales.

La supresión se puede presentar con propósitos de liquidación, fusión o escisión, en cuyo caso aplicará el procedimiento definido para cada uno de esos procesos. También puede ordenarse la supresión, permitiendo que la entidad continúe temporalmente con el desarrollo de algunas funciones, mientras estas se trasladan a otras entidades contables públicas. (...)

25. FUSIONES Y ESCISIONES

Considerando que el principio de Gestión Continuada no aplica tratándose de una entidad contable pública sobre la que se ordene la fusión o escisión total, a continuación se relacionan los procedimientos de carácter específico que debe aplicar.

26. CIERRE CONTABLE DE LAS OPERACIONES HASTA LA FECHA EN QUE SE ORDENA LA FUSIÓN O ESCISIÓN TOTAL

La entidad contable pública sobre la cual se ordene la fusión o escisión total debe proceder a efectuar el cierre contable de sus operaciones a la fecha de entrada en vigencia del respectivo acto o a la última fecha de operación, previo cumplimiento de la norma de cierre contable.

El cierre contable consiste en debitar las subcuentas de las cuentas de ingresos y acreditar las subcuentas de las cuentas de gastos y costos, utilizando como contrapartida las subcuentas, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. El saldo neto se traslada a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO o 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO.

27. RECLASIFICACIÓN DE LAS CUENTAS DEL PATRIMONIO

Una vez efectuado el cierre contable de las operaciones hasta la fecha en que se ordena la fusión o escisión total, la entidad contable pública debe reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio, (...). En el caso de las entidades del sector descentralizado se deben reclasificar los saldos a la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. (...)

28. INVENTARIO DE LA ENTIDAD FUSIONADA O ESCINDIDA

La entidad contable pública sobre la cual se ordene la fusión o escisión debe realizar los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden, de conformidad con las disposiciones legales, para efectos de adelantar el respectivo proceso.

La información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar.

29. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE TRASLADA BIENES Y DERECHOS A OTRA QUE LOS RECIBE

El traslado de bienes y derechos debe reconocerse en el momento de su entrega.

La entidad contable pública perteneciente al sector central que traslada bienes y derechos, los retira por el valor en libros, debitando las subcuentas que correspondan a las depreciaciones, amortizaciones y provisiones de los bienes y derechos trasladados, y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo relacionadas, de acuerdo con el bien o derecho que se entrega. Si el valor en libros es distinto de cero, la diferencia se registra debitando la subcuenta 314002-Fusión o 314003-Escisión, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES. En el caso de las entidades del sector descentralizado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. Así mismo, retira las valorizaciones y el superávit por valorizaciones correspondientes, con un débito a la subcuenta 314002-Fusión o 314003-Escisión, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, si pertenece al sector central, o un débito en la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, si es

del sector descentralizado y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. (...)

31. REGISTROS CONTABLES EN LA ENTIDAD QUE TRASLADA OBLIGACIONES A OTRA QUE LAS RECIBE

El traslado de obligaciones debe reconocerse en el momento de su entrega.

La entidad contable pública perteneciente al sector central traslada el saldo de la obligación con los correspondientes costos de endeudamiento por pagar y la prima y descuento en colocación de bonos y títulos pendientes de amortizar, acreditando la subcuenta 314002-Fusión o 314003-Escisión, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES. En el caso de las entidades del sector descentralizado, se acredita la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. (...)

33. DEVOLUCIÓN DE BIENES DE TERCEROS

La devolución de bienes de una entidad fusionada o escindida que pertenece al gobierno general a otra entidad de gobierno general, se efectúa por el valor en libros, debitando la subcuenta 314002-Fusión o 314003-Escisión, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, cuando pertenece al sector central, acreditando las subcuentas y cuentas de activo, conforme a la naturaleza de los bienes. Tratándose de una entidad del gobierno general que pertenece al sector descentralizado, debita la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

Cuando la devolución de los bienes la realice una entidad fusionada o escindida que pertenece al gobierno general, a una empresa, o la devolución se realice entre empresas, la entidad del gobierno o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

34. RESTITUCIÓN DE BIENES A LA ENTIDAD FUSIONADA O ESCINDIDA

Si una entidad del gobierno general le restituye bienes a otra entidad de gobierno general fusionada o escindida, esta última los debe incorporar debitando las subcuentas de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 314002-Fusión o 314003-Escisión, de la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN

PROCESOS ESPECIALES, cuando la entidad pertenece al sector central. En el caso de las entidades descentralizadas se registra acreditando la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

Por su parte, cuando las empresas le restituyan bienes a la entidad fusionada o escindida, ésta debita las subcuentas de las cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor neto que resulte de acreditar las subcuentas relacionadas, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debitar las subcuentas, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, clasificó a METROVIVIENDA dentro del grupo de entidades que hacen parte del sector gobierno y que por ello, en la vigencia 2016 adelanta la gestión contable a cargo aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el procedimiento contable que debe seguir esta empresa para atender lo dispuesto por el Concejo de Bogotá D.C. en el Acuerdo No. 643 del 12 de mayo de 2016, mediante el cual ordenó la fusión por absorción de METROVIVIENDA en la EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA DE BOGOTÁ D.C, debe ser el señalado por la Contaduría General de la Nación en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, Capítulo XVI, Título II, “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión”, para lo cual se deberá prestar especial atención a las obligaciones frente al proceso de supresión con propósitos de fusión, tal como se indicó en las consideraciones anotadas previamente.

CONCEPTO No. 20162000022691 DEL 25-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Control interno contable

Doctor

MIGUEL DARÍO BELTRÁN BELTRÁN

Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable

Ministerio de Minas y Energía

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-005175-2, del 28 de julio de 2016, mediante la cual consulta la viabilidad de retirar de la contabilidad, el saldo de una cuenta por cobrar recibida de otra entidad, la cual no presenta soporte alguno que permita adelantar el proceso de cobro. Es de anotar que la entidad de la que se recibió el derecho fue suprimida y liquidada desde el año 2011, por lo que todos los bienes, derechos y obligaciones fueron recibidos por el Ministerio de Minas y Energía a través del Patrimonio Autónomo constituido en Fiduciaria.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2 del Procedimiento para la evaluación e implementación del Control Interno Contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, señala dentro de los objetivos del Control Interno Contable, el siguiente:

“a. Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública. (...)”

De igual manera este Procedimiento señala en el numeral 3.1., lo siguiente: “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:

(...) 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. (...)"

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Por lo anterior y en atención a lo indicado en la normatividad sobre Control Interno, al tratarse esta consulta de una actuación de índole administrativo, corresponde a la entidad determinar las políticas necesarias para la depuración permanente y sostenible de las cifras que soportan la información contable, en el marco de lo preceptuado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del procedimiento de control interno contable, adoptado mediante la Resolución N° 357 de 2008.

CONCEPTO No. 20162000023161 DEL 30-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro certificado de disponibilidad presupuestal

Doctora
ELSA IBETH CORTÉS VERA
Contadora
Colegio Gabriela Mistral

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500046592, del 7 de julio de 2016, mediante la cual solicita se le indique si un Certificado de Disponibilidad Presupuestal (CDP) al momento de ser emitido como compromiso para realizar un gasto, se debe contabilizar inmediatamente o únicamente al momento de recibir la factura.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto N° 568 de 1996, por el cual se reglamentan las Leyes 38 de 1989, 179 de 1994 y 225 de 1995 Orgánicas del Presupuesto General de la Nación, prescribe:

“Art. 19.- El certificado de disponibilidad es el documento expedido por el jefe de presupuesto o quien haga sus veces con el cual se garantiza la existencia de apropiación presupuestal disponible y libre de afectación para la asunción de compromisos. Este documento afecta preliminarmente el presupuesto mientras se perfecciona el compromiso y se efectúa el correspondiente registro presupuestal. En consecuencia, los órganos deberán llevar un registro de éstos que permita determinar los saldos de apropiación disponible para expedir nuevas disponibilidades”. (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, mediante doctrina emitida con el radicado 20132000036181 del 17 de septiembre de 2013, dirigida al doctor Rubiano Bermúdez Villada, Coordinador Grupo de Gestión Financiera de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, se pronunció respecto al tema presupuestal en el siguiente sentido: “...la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad patrimonial tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí”. Igualmente, la contabilidad patrimonial permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí”. (Subrayados fuera del texto)

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los párrafos 116, 117, y 283 del Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

“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. (...)

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”. (...). (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

De conformidad con el Artículo N° 19 del Decreto N° 568 de 1996, el certificado de disponibilidad presupuestal es un requisito previo a la adquisición de cualquier compromiso económico que permite dar certeza sobre la existencia de una apropiación disponible. Por lo tanto el CDP, siendo un instrumento para la gestión financiera futura, no constituye un elemento objeto de registro contable, puesto que el reconocimiento del gasto debe hacerse en cumplimiento del Principio de Causación, el cual impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que implique derechos u obligaciones en el momento en que surjan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo.

CONCEPTO No. 20162000031751 DEL 18-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Momento de reconocimiento contable de una obra contratada y soportes

Doctora
XIOMARA TRONCOSO MEDINA
Directora de Contabilidad
Amarilo SAS
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006309-2, del 16 de septiembre de 2016, en la cual solicita aclarar el manejo contable que debe darle una entidad pública a las construcciones de instituciones educativas que le fueron entregadas por entidades privadas a título gratuito. La situación es la siguiente:

“En la ejecución de un Macroproyecto de Vivienda de Interés Social, las compañías constructoras que desarrollaron los proyectos inmobiliarios individuales, se unieron para construir instituciones educativas (denominadas equipamientos públicos), para lo cual suscribieron los documentos necesarios para este fin, entre ellos los correspondientes convenios con las entidades públicas que recibirían las instituciones mencionadas.

Los suelos sobre los cuales se construyeron estas edificaciones estaban destinados a equipamientos comunales, por lo cual fueron cedidos a título gratuito a favor del Municipio correspondiente, mediante escritura pública y con anterioridad a la construcción de las instituciones.

Una vez concluida la construcción de las instituciones educativas, se realizó la entrega a las entidades públicas correspondientes mediante acta formal, la cual contenía el detalle de las obras ejecutadas y sus costos.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores se realiza la siguiente consulta:

1. ¿En qué momento el Municipio o Entidad Pública debe reconocer contablemente la construcción de las instituciones educativas?
2. ¿Cuál sería el documento soporte para realizar el registro contable de esta propiedad en la contabilidad del Municipio o Entidad Pública?”

Para resolver las inquietudes, la entidad aportó, mediante correo electrónico, el Convenio N° 3339 del 20 de noviembre de 2012.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El Convenio de aporte N° 3339 del 20 de diciembre de 2012, suscrito entre ICBF y La Corporación para la Responsabilidad Social Empresarial –Responder, establece:

“PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos y recursos técnicos, físicos, administrativos y económicos entre las partes, para la realización de estudios, diseños, construcción y dotación de un Centro de Desarrollo Infantil en el municipio de Soacha. (...)

SEXTA. - OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: ... A) OBLIGACIONES COMO COOPERANTE: 1. Aportar la suma... (\$ 2.620.000.000.00). B) OBLIGACIONES COMO EJECUTOR: ... 12. Presentar informes técnicos y financieros mensuales a los supervisores del convenio con sus respectivos soportes (...)

OCTAVA- DESEMBOLSO DE APORTES: A) El desembolso de los aportes correspondientes al ICBF, (\$ 2.620.000.000.00) se realizará de la siguiente manera... B) El desembolso de los aportes correspondientes a LA CORPORACIÓN, por valor de... (\$ 2.620.000.000.00) se realizará directamente durante la ejecución del convenio. PARÁGRAFO PRIMERO. Para cada uno de los desembolsos de los aportes se requiere que LA CORPORACIÓN informe la cuenta bancaria a la cual se realizará el correspondiente, y la presentación de la cuenta de cobro correspondiente, previa aprobación de los informes de ejecución por parte de la supervisión del convenio.

NOVENA. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS: LA CORPORACIÓN deberá abrir una cuenta en una entidad financiera en donde se ingresen los recursos del ICBF que genere la tasa más alta de rentabilidad,... De igual manera, como quiera que se trata de recursos propios del ICBF, los rendimientos deben ser reintegrados mensualmente por LA CORPORACIÓN al ICBF, para lo cual deberá presentar mensualmente los recibos de consignación de los rendimientos financieros al supervisor ICBF del convenio.” (Subrayados fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe los siguientes 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)

La Resolución N° 357 de 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 CGN, señala:

“3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de Registro y de Devengo o causación, se concluye:

1. La Entidad Pública, en este caso el ICBF, debe reconocer contablemente la construcción del Centro de Desarrollo Infantil, con ocasión de los informes técnicos mensuales acompañados de los respectivos soportes, que el ejecutor debe presentar según el numeral 12 del literal B) de la cláusula sexta, del convenio N° 3339 de 2012.

2. Los documentos soporte para realizar el registro contable en la contabilidad del ICBF, son los que defina la entidad, siempre que cumplan los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública, todo ello en cumplimiento del numeral 3.7. Soportes documentales, del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.

En caso de que el ICBF haga entrega formal de la obra construida al Municipio, aplicará el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del RCP precedente.

CONCEPTO No. 20162000034031 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Firma de los estados financieros por parte del Contador

Doctora
SANDRA GARCIA
Contadora
Escuela de Capacitación Municipal de Floridablanca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500066552, del 6 de octubre del 2016, en la cual pregunta si tiene algún problema con firmar los estados financieros del Municipio con fecha de corte 31 de diciembre de 2016, teniendo en cuenta que su contrato de prestación de servicios como contadora de la entidad vence el 30 de diciembre de 2016.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

El párrafo 361 del Plan General de Contabilidad, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“361. Los estados, informes y reportes contables al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 3.14 del procedimiento de control interno y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, dispone:

“3.14. Responsabilidad en la continuidad del proceso contable.

El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se procesa la información contable en las entidades públicas, independiente de la forma de vinculación (nombramiento o contrato) deben presentar, al separarse de sus cargos, a manera de empalme, un informe a quienes los sustituyan en sus funciones sobre los asuntos de su competencia, con el propósito de continuar con el normal desarrollo del proceso contable, para lo cual deberán observar los lineamientos referidos en el procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal, de que trata el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con el Capítulo IV sobre el Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal, del Régimen de Contabilidad Pública, dicho informe contiene

“1. CONTENIDO DEL INFORME: El informe contable que se debe elaborar cuando se produzca cambio de representante legal en las entidades hace parte del acta de informe de gestión, establecido en la normativa vigente, y se refiere a las condiciones en que se entrega el sistema contable de la entidad.

(...)

2. REPORTE DE LA INFORMACIÓN Para efectos del reporte de información, las entidades en las cuales se produzca cambio de representante legal, aplicarán el presente procedimiento y harán el reporte correspondiente en las condiciones y fechas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

El reporte y certificación de la información económica, financiera y social de la entidad, que se presenta a la Contaduría General de la Nación, le corresponderán al representante legal y al contador que se encuentren en ejercicio de sus funciones en el momento del envío a través

del CHIP, sin importar que esta se refiera al periodo inmediatamente anterior durante el cual los firmantes no eran titulares del cargo.

Así mismo, se actualizarán los datos básicos en el CHIP, correspondientes a los nuevos responsables de la información financiera". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a lo dispuesto en el numeral 3.14-Responsabilidad en la continuidad del proceso contable, del procedimiento de control interno y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con independencia de la forma de vinculación del contador, le corresponde presentar al separarse de su cargo, un informe a manera de empalme, que permita a la persona que lo sustituya en sus funciones continuar con el normal desarrollo del proceso contable. Para este informe deberán observarse los lineamientos referidos en el procedimiento para la elaboración del informe contable mencionado en las consideraciones.

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, quien tiene la responsabilidad de certificar y reportar la información contable, es la persona que tenga a cargo la función de contador en el momento de su preparación y presentación. La CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre las implicaciones que pueda tener el Contador por el hecho de firmar los estados financieros cuando ha terminado su periodo de vinculación.

CONCEPTO No. 20162000034091 DEL 08-11-16		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración de saldos contables relacionados con un embargo judicial, cuando la entidad no logra localizar, reconstruir, sustituir o reponer los documentos y comprobantes de contabilidad respectivos

Doctor
 JHON JAIRO QUIROGA REYES
 Contador
 UAE Junta Central de Contadores
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500063902, del 20 de septiembre de 2016, trasladada por la Procuraduría General de la Nación y radicada en esa entidad con el N° 261152-2016 de fecha julio 18 de 2007, en la que señala lo siguiente:

“De acuerdo al siguiente caso, el área de calidad me impuso una acción correctiva por la depuración contable de un embargo de \$100.246.000, el cual corresponde a los periodos 2000 a 2004, tiempo en que no era empleado de esta entidad. A la fecha de la consulta la entidad no posee los documentos soportes que demuestren la transacción efectuada en el año 2000 al 2004. Acudo a ustedes para que se me indique, si existe un procedimiento para que se realice la depuración contable o si es correcto hacer una depuración sin su respectivo soporte”

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el párrafo 106 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 357 de 2008, mediante 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, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de Confiabilidad, Relevancia y

Comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el artículo 2° de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe 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.”

Ahora bien, el anexo a la Resolución antes citada, el punto 3, que hace referencia a los procedimientos de control interno contable, en los numerales 3.1 y 3.2 del mismo, señala:

“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.

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.(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con 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.

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". (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, los numerales 3.8 y 3.11 de la citada Resolución, señalan:

“3.8. Conciliaciones de información. Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico. (...)

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la UAE Junta Central de Contadores JCC debe garantizar que la información contable que revele sea verificable. Ello se cumple si es posible comprobar, a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación financiera y actividad realizada en el periodo de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, sin ningún sesgo. Para lograrlo, la entidad debe observar lo señalado en la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se incorpora el Procedimiento de control interno contable, el cual debe ser atendido por las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Para atender lo anterior, la UAE JCC debe adelantar de manera permanente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de los estados contables cuando identifique que existen bienes, derechos y obligaciones inciertas o inexistentes, o cuando se distorsionen los resultados del período, proceso para el que deben adoptarse las medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo con el fin de garantizar la confiabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental.

Así las cosas, cuando una entidad pública, después de adelantar toda la gestión administrativa pertinente a su alcance, no logra establecer el origen y la realidad jurídica, administrativa, económica o financiera de una determinada partida contable, la autorización para la realización de los ajustes contables debe corresponder a las instancias jerárquicas internas que tengan la competencia correspondiente, de conformidad con lo establecido en los manuales de funciones, procesos y procedimientos, por tanto, una decisión en tal sentido no depende de pronunciamiento alguno de la CGN.

Como consecuencia de lo anterior, si la UAE JCC advierte situaciones que desvirtúan sus resultados y la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, la competencia para establecer el procedimiento para la depuración correspondiente es de la misma entidad, para lo que se deberá considerar, sin excepción alguna, todos los criterios definidos en la normatividad contable pública vigente.

Ahora bien, cuando una entidad haya adelantado un proceso de investigación, que entre otros aspectos incluyó la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los documentos idóneos que sirvan de soporte documental para cada partida registrada en la contabilidad o del comprobante de contabilidad mediante el cual se dio entrada de partidas en el sistema

de información contable, ejecutando rigurosamente toda la gestión administrativa a su alcance en procura de localizarlos, reconstruirlos, sustituirlos o reponerlos, logrando demostrar que le fue imposible explicar y justificar la existencia de una determinada partida contable, se deberá evaluar la posibilidad de ordenar la depuración contable mediante un proceso de carácter extraordinario.

La decisión sobre la depuración contable de una situación extraordinaria y relevante, debe tomarla el representante legal o quien tenga la competencia asignada en la entidad, mediante un mecanismo que permita delimitar la pertinencia e idoneidad de la decisión, el cual debe definirse previa recomendación del Comité de Sostenibilidad Contable, si existiere, conformando para ello un expediente que contenga todos los documentos y demás elementos de juicio requeridos para tal fin, en donde se deje constancia de la actividad investigativa realizada incluyendo, si es pertinente, declaraciones de funcionarios o exfuncionarios, entre otros soportes, todo lo cual debe quedar a disposición de los órganos de control correspondientes.

En todo caso, la UAE JCC debe implementar los controles que sean necesarios para evitar que situaciones como la que se plantea en su consulta, vuelvan a presentarse.

CONCEPTO No. 20162000035601 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de obligaciones con base en la apropiación presupuestal cuyos giros no se han efectuado

Doctora

AURA LYDA GUZMÁN LÓPEZ

Contadora Pública

Contraloría Municipal de Pereira

Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500072142, del 28 de octubre 2016, mediante la cual consulta si el acta de Junta Directiva No 29 de 2014 donde consta que se autorizó al Instituto de Fomento y Desarrollo de

Pereira - INFIPEREIRA hacer los ajustes presupuestales y operativos necesarios para elaboración de obras menores y construcción de la Avenida la Independencia, en el Municipio de Pereira siempre y cuando la entidad tuviera el flujo de caja necesario para cumplir con dicho compromiso y el Acuerdo 4 de 2015 mediante el cual se adiciona el presupuesto de ingresos y gastos del Municipio de Pereira, por la suma de \$35.000 millones para atender el rubro 3.18.13.44 denominado movilidad sustentable de la Secretaría de Infraestructura, constituyen evidencia documental suficiente y pertinente para que INFIPEREIRA reconociera en sus estados contables a dic 31 de 2014 un pasivo por valor de \$35.000 millones o a diciembre 31 de 2015 pasivo por valor de \$22.250 millones a favor del Municipio de Pereira.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en los principios de contabilidad y la Norma Técnica, establece en los párrafos, 117, 202, 205, 337, lo siguiente:

“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. (Subrayado fuera del texto).”

“202 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 Obligaciones: 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.”

“337 Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas...”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

El proceso contable y los principios de contabilidad pública establecen la obligatoriedad de reconocer todo hecho, operación o transacción que incida en la situación y/o los resultados del período, registrándolos en el momento en que surgen los derechos o las obligaciones, con base en soportes de contabilidad los cuales son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas.

Según los hechos considerados, el Acta de Junta Directiva No. 29 del 22 de septiembre de 2014, autoriza a INFIPEREIRA a realizar los ajustes presupuestales y operativos (dependiendo de la disponibilidad de recursos), no crea una obligación exigible por parte del municipio de Pereira a INFIPEREIRA, es decir, no es un soporte que permita configurar un pasivo en el instituto; este documento solo genera un mandato para la administración, de conformar una reserva de sus recursos para atender obras menores y la construcción de la Avenida la Independencia, en el Municipio de Pereira siempre y cuando la entidad tenga el flujo de caja necesario para cumplir con dicho compromiso.

Por otro lado, el Acuerdo 4 de 2015 que ordena la adición al presupuesto del municipio de Pereira, es un acto administrativo que tiene efectos solamente sobre este municipio, por lo tanto no tiene efectos sobre INFIPEREIRA y no lo obliga al reconocimiento de una obligación.

En conclusión y a la luz del Régimen de Contabilidad Precedente, ninguno de los documentos citados constituye soportes de una obligación exigible a INFIPEREIRA y por lo tanto este instituto no debe reconocer en sus estados contables, a dic 31 de 2014, un pasivo por valor de \$35.000 millones, o a diciembre 31 de 2015 un pasivo por valor de \$22.250 millones a favor del Municipio de Pereira.

CONCEPTO No. 20162000036921 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Presentación en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de los ingresos de la Entidad por concepto de convenios y contratos celebrados con diversas entidades en programas de extensión.

Doctora

LUZ ADRIANA PALACIO BETANCUR

Vicerrectora Administrativa y Financiera

Colegio Mayor de Antioquia

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006684-2, del 6 de octubre de 2016, en la cual manifiesta lo siguiente:

“La Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia promueve desde la dependencia de extensión y proyección social, la celebración de convenios y contratos con entidades públicas y privadas, cuyo objeto presentan relación con las áreas de formación de la entidad. De dichos convenios y contratos la Institución percibe unos ingresos importantes, provenientes de honorarios, administración o utilidad, los cuales contabiliza en la subcuenta 480807 — Margen en la comercialización de bienes y servicios, y a su vez los presenta en los estados financieros como Ingresos no operacionales.

La consulta que pretendemos elevar es la siguiente:

¿Los ingresos percibidos por las utilidades generadas de los convenios y contratos celebrados con diversas entidades, los debemos presentar como ingresos operacionales o no operacionales?”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 10 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables, señala:

“10. ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL

Actividades ordinarias. Corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan porque son recurrentes. Se clasifican en operacionales y no operacionales.

Ingresos operacionales. Sumatoria de los saldos por concepto de ingresos que corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública.

La entidad conociendo la operación básica o principal, presentará su estado de actividad financiera, económica, social y ambiental conforme a la naturaleza de sus operaciones. Es decir, las entidades de gobierno general, se caracterizan porque sus ingresos operacionales corresponden por lo general a los fiscales y las transferencias, mientras que para las empresas son la venta de bienes y servicios. (...)

Ingresos no operacionales. Comprenden los ingresos generados en las actividades complementarias a la actividad básica y las adicionales que no se relacionan con ésta, y que son recurrentes.

Los ingresos no operacionales de las entidades de gobierno general son los relacionados con la venta de bienes y servicios, siempre y cuando no pertenezcan a la operación básica de la entidad. Las empresas, cuando reciban aportes de la Nación, revelan de esta misma forma las transferencias. Adicionalmente se incluyen en esta clasificación los otros ingresos, excepto los extraordinarios". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Entidad debe evaluar si los dineros recibidos por convenios y contratos celebrados con otras entidades, corresponden efectivamente a la operación básica o principal de la Institución Educativa, caso en el cual la Entidad los presentará como ingresos operacionales en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental; en tanto que si corresponden a ingresos de actividades complementarias a la actividad principal y al desarrollo del cometido estatal de la Institución Educativa, que no están relacionadas con su operación básica o principal, la Entidad procederá a presentarlos como ingresos no operacionales.

CONCEPTO No. 20162000037131 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Utilización de las subcuentas denominadas "otros"

Doctora

GLADYS EDITH NIAMPIRA

Jefe de Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1258

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500067792, del 11 de octubre de 2016, mediante la cual, atendiendo los cuestionamientos de la Contraloría General de la República y de la Comisión Legal de Cuentas de la Cámara de Representantes respecto al uso de las subcuentas “Otros”, solicita la creación de subcuentas dentro del Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública precedente para el reconocimiento de:

1. Los bienes recibidos en dación de pago que la DIAN-Función recaudadora, según autorización del Ministerio de Hacienda, entrega a la DIAN-Función pagadora para su uso. Pese a que en el concepto N° 20142000015781, del 09 de junio de 2014, la CGN indicó que este tipo de bienes deberían ser registrados en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, la DIAN-Función recaudadora no ha hecho uso de ese concepto debido a que para dicha entidad “son bienes recibidos como pago de las obligaciones tributarias y por lo tanto son bienes Nación; como tal la función recaudadora no tiene dentro de los estados contables el grupo de propiedades planta y equipo”. En la actualidad, estos bienes son reconocidos en la subcuenta 834790-Otros bienes entregados a terceros.
2. Los ajustes correspondientes a vigencias anteriores por el inventario de las mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la Nación en ejercicio de la función asignada a la DIAN del control de las operaciones aduaneras. La disminución de tales inventarios obedece a causales de devolución, legalización o destrucción. En la actualidad dichos ajustes son registrados en la subcuenta 581593-Otros gastos.

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, con respecto a la utilización de las subcuentas denominadas otros, 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 cinco por ciento (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)

Con relación a este tema, el concepto No. 20152000019541 del 23 de marzo de 2015, contenido en la Doctrina Contable Pública compilada del año 2015, concluyó lo siguiente:

“... 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 puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva...” (Subrayado fuera del texto)

La anterior conclusión fue ratificada según lo expresado en los conceptos 20152000045681 del 15 de diciembre de 2015, 20152000045721 del 16 de diciembre de 2015, 20165500061312 del 8 de septiembre de 2016 y 20165500066602 del 06 de octubre de 2016.

Por otra parte, en la descripción de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES se establece lo siguiente:

“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” (Subrayado fuera del texto)

Por último cabe resaltar que mediante la Resolución 533 de 2015 se incorporó, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Atendiendo la anterior, la DIAN-Función recaudadora se encuentra sujeta al Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Dicha Resolución estableció dos períodos para la aplicación del nuevo marco normativo: preparación obligatoria y el primer período de aplicación. En relación a éstos señaló lo siguiente:

“Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación (...)

Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

1. Considerando que la vigencia del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente para las entidades de gobierno finaliza el 31 de diciembre 2016 y que a partir del 01 de enero de 2017 dichas entidades deben aplicar el CGC anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, no se creará la subcuenta relacionada con los bienes recibidos en dación de pago que la DIAN-Función recaudadora entrega a la DIAN-Función pagadora para su uso.

En el transcurso del año 2016, la entidad seguirá registrando dichos bienes en la subcuenta 834790-Otros bienes entregados a terceros, del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Claro está, que deberá revelar en las notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los bienes registrados en dicha subcuenta.

2. Teniendo presente que en la cuenta 5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES se reconocen aquellos ajustes 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, los conceptos

por los cuales la entidad señala se disminuyen los inventarios de mercancías decomisadas o abandonadas a favor de la Nación no deben ser registrados en la subcuenta mencionada.

Por tal razón, la disminución del inventario por causales de devolución, legalización o destrucción deberá registrarse en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Lo anterior, dado que tales ajustes no obedecen a hechos relacionados con vigencias anteriores sino a hechos económicos ocurridos en el transcurso del período contable.

CONCEPTO No. 20162000037141 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Utilización de las subcuentas denominadas “otros”

Doctora
JEANNETTE RUIZ MORENO
Contadora (E)
Instituto Distrital de Patrimonio Cultural
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500067032, del 7 de octubre de 2016, mediante la cual, atendiendo la restricción relacionada con la utilización de las subcuentas denominadas otros, señalada en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, solicita se evalúe la creación de subcuentas para el reconocimiento de:

1. Las deudas de difícil cobro relacionadas por conceptos tales como el incumplimiento en contratos de obra, contratos de arriendo y por procesos disciplinarios de exfuncionarios. En la actualidad, la entidad registra tales derechos en la subcuenta 147590-Otros deudores, los cuales superan el 5% de la cuenta principal 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO del Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

2. El descuento realizado a todos los contratistas de la entidad por concepto de estampillas y contribución del 5% de los contratos de obra. En la actualidad, la entidad registra tales obligaciones en la subcuenta 243690-Otras retenciones, las cuales superan el 5% de la cuenta principal 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, con respecto a la utilización de las subcuentas denominadas otros, 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 cinco por ciento (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)

Con relación a este tema, el concepto No. 20152000019541 del 23 de marzo de 2015, contenido en la Doctrina Contable Pública compilada del año 2015, concluyó lo siguiente:

“... 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 puede implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva...” (Subrayado fuera del texto)

La anterior conclusión fue ratificada según lo expresado en los conceptos 20152000045681 del 15 de diciembre de 2015, 20152000045721 del 16 de diciembre de 2015, 20165500061312 del 8 de septiembre de 2016 y 20165500066602 del 06 de octubre de 2016.

Por otra parte, según el artículo 11 del Decreto Nacional 399 de 2011, y el inciso 2° del artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público y fondos de orden distrital, celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento 5% del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición. Los responsables del recaudo de dicha contribución serán las Entidades Distritales de derecho público y los fondos de orden distrital.

En relación con el recaudo por concepto de estampillas, el hecho generador corresponde a la suscripción de contratos y las adiciones de los mismos. Dentro de los responsables de la retención se encuentran las entidades que conforman el Presupuesto Anual del Distrito Capital de Bogotá y las entidades públicas distritales.

Con respecto a la finalidad de la retención en la fuente, el artículo 367 del Estatuto Tributario establece “la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause”.

En lo que se refiere a las cuentas incorporadas en el CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente, la descripción de las cuentas 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO y 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, establecen lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN CUENTA 1475 – DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO

Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y Cotizaciones, 1403- Rentas Parafiscales, 1406-Venta de Bienes, 1407-Prestación de Servicios, 1408-Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud, 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, 1415- Préstamos Concedidos y 1470-Otros Deudores.

DESCRIPCIÓN CUENTA 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS

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” (Subrayado fuera del texto)

Por último cabe resaltar que mediante la Resolución 533 de 2015 se incorporó, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Atendiendo la anterior, el Instituto Distrital de Patrimonio Cultural se encuentra sujeto al Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Dicha Resolución estableció dos períodos para la aplicación del nuevo marco normativo: preparación obligatoria y el primer período de aplicación. En relación a estos señaló lo siguiente:

“Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación (...)

Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

1. Considerando que la vigencia del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente para las entidades de gobierno finaliza el 31 de diciembre 2016 y que a partir del 01 de enero de

2017 dichas entidades deben aplicar el CGC anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, no se crearán las subcuentas relacionadas con las deudas de difícil cobro por concepto de incumplimiento en contratos de obra, contratos de arriendo y por procesos disciplinarios de exfuncionarios.

En el transcurso del año 2016, la entidad seguirá registrando tales conceptos en la subcuenta 147590-Otros deudores, del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente. Claro está, que deberá revelar en las notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los derechos registrados en dicha subcuenta.

2. Teniendo presente que los descuentos realizados a todos los contratistas de la entidad por concepto de estampillas y contribución del 5% de los contratos de obra corresponden a recaudos a favor de terceros más que a retenciones en la fuente, la entidad deberá reclasificar los valores que por tales conceptos ha registrado en la subcuenta 243690-Otras retenciones a la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, del CGC del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

En lo que resta del año 2016, si la entidad llega a realizar deducciones a sus contratistas por los conceptos referidos en la consulta, deberá utilizar la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros; y en el caso de que los valores registrados en dicha subcuenta superen el 5% de la cuenta principal, deberá revelar en las notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de las obligaciones registradas en dicha subcuenta.

Es importante precisar que en el CGC del Marco normativo para entidades de gobierno la entidad podrá utilizar la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, para el registro de los recaudos por este concepto. Para el recaudo de la contribución del 5% de los contratos de obra, se evaluará la posibilidad de crear este concepto en la próxima actualización del CGC.

CONCEPTO No. 20162000038081 DEL 29-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	El contador público de un municipio es responsable de la preparación, presentación y reporte de la información contable del concejo municipal y de la personería.
-----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor

YEINS ANDRÉS GUATIBONZA PÉREZ

Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007426-2, del 9 de noviembre de 2016, en la cual consulta si es responsabilidad del contador público de un municipio preparar, presentar y reportar la información contable del concejo municipal y la personería, teniendo en cuenta que poseen su propia identificación tributaria (NIT) y son las encargadas de presentar sus obligaciones fiscales.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 5 de la Resolución N° 354 de 2007 señala las entidades que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública:

“Artículo 5°. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores (...)”.
(Subrayado fuera del texto)

El Artículo 11 de la Resolución N° 248 de 2007 y sus modificaciones, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la CGN, señala:

“Artículo 11°. Plazos para reportar información que será agregada en la de otras entidades. Las entidades contables públicas del nivel u orden nacional que deban enviar su información para que sea agregada en la de otra entidad contable pública del sector central o descentralizado del mismo nivel u orden; así como las contralorías, personerías, asambleas departamentales, concejos municipales y distritales, instituciones educativas, instituciones prestadoras de servicios de salud que no son Empresas Sociales del Estado, y otros organismos que forman parte de la administración central del nivel u orden territorial, que llevan la contabilidad en forma independiente, deberán reportar la información contable a la entidad

contable pública del mismo nivel u orden que llevará a cabo la agregación, ...". (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable contenido en el Capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos Contables, señala:

"De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

1. Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.
2. Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.
3. Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.
4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.
5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales.
6. Formas alternativas de organización contable. (...)

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE, PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado.

2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES

(...) La organización del proceso contable en forma independiente, en cada una de las entidades que son agregadas, está caracterizada por los siguientes aspectos:

- a) La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables.
- b) Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora.
- c) El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumplimiento de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, o 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

9. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN LA CONTABILIDAD EN UN PROCESO INTEGRADO COMO UNA SOLA ENTIDAD

Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad.

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda.

La administración del proceso contable en forma integrado está caracterizado por aspectos tales como:

- a) Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.
- b) Las actividades propias del proceso contable se desarrollan en forma centralizada en la entidad principal, a donde llegarán los soportes o documentos fuentes generadores de información contable, que se producen en cualquiera de las entidades.

- c) Deben existir códigos contables auxiliares para cada entidad que permitan identificar las operaciones en forma separada para la preparación de informes y reportes por entidad.
- d) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad principal e incorporan la totalidad de las operaciones de las entidades involucradas.
- e) Deben existir libros auxiliares en cada entidad.
- f) Teniendo en cuenta la caracterización de este proceso que se administra en forma integrado no se considera pertinente la realización de un proceso extracontable de agregación, por cuanto la información que se genera contiene la totalidad de las operaciones individualmente realizadas por las entidades contable públicas y están integradas a nivel de los documentos fuentes o soportes, en la entidad responsable del reporte a la CGN.
- g) Los estados contables se preparan en la entidad principal y corresponden a la situación y resultados de la totalidad de las entidades involucradas. (...) (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 3.12. relativo a la responsabilidad de los contadores de las entidades públicas que agregan información, contenido en el Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable adoptado mediante la Resolución N° 357 de 2008, señala:

“El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información contable de entidades y organismos sin personería jurídica, deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información a la Contaduría General de la Nación y a los demás usuarios. En este sentido, debe aplicar adecuadamente el Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, a fin de lograr la información agregada con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

La forma de organización y ejecución del proceso contable será definida autónomamente por el municipio acorde a su estructura y características propias, adoptando alguna de las alternativas expuestas en el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Capítulo III del Título III del Manual de Procedimientos Contables. Teniendo en cuenta lo anterior, se resaltan a continuación algunas de las responsabilidades a cargo de los contadores públicos de los municipios, personerías y concejos municipales, según corresponda:

Cuando la forma de organización contable seleccionada consiste en llevar contabilidad independiente por cada entidad contable pública, es responsabilidad del contador público de cada entidad, tanto del municipio como del concejo municipal y de la personería, la administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables a la CGN, que en el caso de las entidades agregadas se debe efectuar a través del municipio en los formularios definidos por el órgano regulador con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos.

Para efectos del reporte de la información contable a la CGN, es responsabilidad del contador público que tenga a cargo la contabilidad del municipio implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de la información contable a la CGN y demás usuarios, a través de una adecuada aplicación del Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, a fin de lograr que la información agregada de otras entidades contables públicas u organismos sin personería jurídica, tales como el concejo municipal y la personería, posean las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Cuando la forma de organización contable seleccionada consiste en definir de manera autónoma y concertadamente el proceso contable de forma integrado entre el municipio y las entidades agregadas llevando a la existencia de una sola contabilidad, será responsabilidad del contador público del municipio los libros principales y las actividades de preparación o elaboración de los estados contables, informes o reportes contables a la CGN, sin detrimento a que por las circunstancias y particularidades, éste pueda contar con el apoyo de otros profesionales. Así mismo, la entidad principal establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.

Los contadores públicos de las entidades agregadas, tales como el concejo municipal y la personería, serán responsables de los libros auxiliares necesarios para soportar la preparación de informes o reportes que soliciten órganos de control y administrativos o los usuarios de la información, así como del suministro oportuno de documentos e información contable a la entidad principal, necesarios para para la preparación de los estados, informes y reportes contables.

CONCEPTO No. 20162000038551 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Responsable de la depreciación y el control interno en la Entidad

Doctor

ALDEMAR VANEGAS MUÑOZ

Jefe de Sección Suministro

Cámara de Representantes

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-007678-2, del día 22 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“(…), Respetuosamente solicito concepto frente al siguiente cuestionamiento, en consonancia con las normas contables colombianas y las de índole internacional.

1. A quién corresponde contablemente hacer el ejercicio de depreciación de los bienes del inventario de la Cámara de Representantes de acuerdo a las siguientes funciones y requisitos del Cargo establecidas en el manual de funciones y requisitos de la Cámara de Representantes (...); al jefe de suministros quien se encarga del inventario físico o/a la Jefe de Selección de Contabilidad?
2. (...) ... cuando no se pueden solucionar errores de cálculo de depreciación y sus exigencias contables en el sistema de inventario Seven ERP, entonces, quién es el competente que le corresponde subsanar, corregir o hacer los ajustes contables?; al jefe de suministros quien se encarga del inventario físico o/a la Jefe de Sección de Contabilidad?
3. Quién es el competente que le corresponde ejercer el control interno contable de la información relacionada con la depreciación y sus exigencias contables?, información esta que arroja el sistema de inventario Seven ERP; Al jefe de la sección de suministros o al jefe de la sección de contabilidad?”

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

CONSIDERACIONES

La ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, indica:

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

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

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

Preguntas 1 y 2. Responsable de realizar la depreciación de los inventarios de la entidad y corrección de errores en su cálculo.

El Plan General de Contabilidad Pública contenido en Régimen de Contabilidad Pública, señala:

“TÍTULO II. SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...) 32. Los elementos que componen el SNCP son: el ente regulador, que es la Contaduría General de la Nación; la regulación contable pública, es decir el Régimen de Contabilidad Pública emitido por el regulador; los sistemas electrónicos o manuales, soporte para la construcción y conservación de la contabilidad; los contadores públicos responsables de la preparación y presentación de la información; las entidades contables públicas que emiten y presentan información y sus representantes legales en calidad de responsables (...)”

Adicionalmente, el Manual de Procedimientos Contables contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, expresa:

“4. RESPONSABLES

Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo,

estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas.” (Subrayado fuera de texto)

El Proceso Contable contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, indica:

“61. 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. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 3. Control interno relacionado con la depreciación.

La ley 83 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, expresa:

“**Artículo 3º.-** Características del Control Interno. Son características del Control Interno las siguientes:

a. El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;

b. En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad; (...)

Artículo 6º.- Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los

métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto)

El procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, anexo a la resolución 357 de 2008, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las Entidades de Gobierno, indica:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

La CGN no tiene facultades para pronunciarse sobre normatividad de índole internacional, pues la legislación le otorga potestad para emitir conceptos solamente sobre las normas expedidas por ella, por lo tanto, se da respuesta a la consulta de acuerdo con la normatividad contable vigente, a saber, el Régimen de Contabilidad Pública.

Preguntas 1 y 2. Responsable de realizar la depreciación de los inventarios de la entidad y corrección de errores en su cálculo.

Si bien es cierto que el Contador Público y el Representante Legal, son los responsables de garantizar que la información contable se elabore y presente en cumplimiento con los requerimientos de la legislación actual, incluyendo aquella relacionada con la depreciación de los activos depreciables, es preciso advertir que el proceso contable permea toda la organización, pues en las distintas áreas que la conforman se genera la información, documentos y soportes que sustentan los registros contables. Como consecuencia de ello, la información requerida para la generación de los estados contables, debe ser suministrada por las áreas responsables del proceso bajo los parámetros y procedimientos establecidos por la entidad, garantizando que se entregue en condiciones óptimas de tiempo y calidad, para su incorporación en los registros a cargo del área contable.

La CGN, se abstiene de manifestarse sobre los cargos específicos, responsables del suministro de información, puesto que esto corresponde a decisiones de tipo administrativo, las cuales deben estar contempladas en los manuales de funciones, con base en las condiciones, necesidades y recursos de la entidad.

Pregunta 3. Control interno relacionado con la depreciación.

La responsabilidad del Sistema de Control Interno recae sobre el Representante Legal o máximo directivo de la entidad, no obstante, los encargados de la dirección de cada área son responsables de que se lleven a cabo los procedimientos de control interno establecidos para sus actividades; en este sentido, deben validar que todas las personas que intervienen, cumplan con los procedimientos de control interno mediante la ejecución de sus funciones; así pues, la designación de la persona idónea y competente, responsable de ejercer el control interno contable de la información relacionada con la depreciación, es una decisión administrativa que debe asumir la entidad.

CONCEPTO No. 20162000039881 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Capítulo III Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	SUBTEMAS	Contabilidad de Concejos Municipales y Personerías

Señor
ANDRÉS GUATIBONZA PÉREZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación trasladada del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500075562, del 16 de noviembre 2016, mediante la cual pregunta si es responsabilidad de contador público de un municipio realizar, registrar y reportar la información contable del Concejo y Personería municipales, identificados con NIT diferente y encargadas de presentar sus obligaciones fiscales, o es responsabilidad de cada representante legal y su contador?

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

CONSIDERACIONES

El Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señala: “De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable: (...)

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO QUE DEBEN AGREGAR LA INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado. (...)

9. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN LA CONTABILIDAD EN UN PROCESO INTEGRADO COMO UNA SOLA ENTIDAD

Las mismas entidades que se definen como agregadoras y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad.

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda.

La administración del proceso contable en forma integrado está caracterizado por aspectos tales como:

a) Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.

b) Las actividades propias del proceso contable se desarrollan en forma centralizada en la entidad principal, a donde llegarán los soportes o documentos fuentes generadores de información contable, que se producen en cualquiera de las entidades.

c) Deben existir códigos contables auxiliares para cada entidad que permitan identificar las operaciones en forma separada para la preparación de informes y reportes por entidad.

d) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad principal e incorporan la totalidad de las operaciones de las entidades involucradas.

e) Deben existir libros auxiliares en cada entidad.

f) Teniendo en cuenta la caracterización de este proceso que se administra en forma integrado no se considera pertinente la realización de un proceso extracontable de agregación, por cuanto la información que se genera contiene la totalidad de las operaciones individualmente realizadas por las entidades contable públicas y están integradas a nivel de los documentos fuentes o soportes, en la entidad responsable del reporte a la CGN.

g) Los estados contables se preparan en la entidad principal y corresponden a la situación y resultados de la totalidad de las entidades involucradas. ..." (Subrayado fuera de texto)

- CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que la Contaduría General de la Nación ha desarrollado un procedimiento que presenta diferentes formas de organización contable, cuya selección es una decisión de carácter administrativo, de acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, y de sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:

- Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación, en este caso,

el contador del municipio, como entidad agregadora, además de preparar y reportar su propia información, le corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable.

- Entidades contables públicas que llevan la contabilidad en un proceso integrado como una sola, es decir, el municipio lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda y solo existirá una contabilidad.

Por lo antes expuesto, la responsabilidad de reportar la información contable del Concejo Municipal y de la Personería, a la Contaduría General de la Nación, es del Contador del Municipio, con independencia de la forma de organización contable que de manera autónoma se haya escogido, para lo cual aplicará lo dispuesto en el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.

Ahora bien, cuando se opte por una organización contable con contabilidad independiente que deba ser agregada para el reporte a la Contaduría General de la Nación, la responsabilidad de quién debe realizar los registros contables en el Concejo o en la Personería, es una decisión de carácter administrativo.

CONCEPTO No. 20162000040521 DEL 23-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de excedentes financieros reasignados a la Escuela de Capacitación del Municipio de Floridablanca (ECAM)

Doctora

SANDRA MARCELA GARCÍA CHINCHILLA

Contadora

Escuela de Capacitación Municipal de Floridablanca

Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500079422, del 7 de diciembre de 2016, mediante la cual pregunta: ¿Qué debe hacer contablemente la Escuela de Capacitación del Municipio de Floridablanca – ECAM, cuando el Consejo Municipal de Política Fiscal (COMFIS) autoriza la reasignación de los excedentes financieros a 31 de diciembre de 2015, teniendo en cuenta que se aprobó una adición al presupuesto de 2016 y que el dinero se encuentra en la cuenta bancaria de ECAM?.

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

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública PGCP, en lo los párrafos 141, 152 y 264 define los activos, deudores y los ingresos, así:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. (...)”

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal....

264. Noción. 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).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Los excedentes financieros determinados con base en el resultado del ejercicio a 31 de diciembre de 2015 de la Escuela de Capacitación del Municipio de Floridablanca – ECAM, y que fueron reasignados por el Consejo Municipal de Política Fiscal (COMFIS) a la entidad, no cumplen con la definición de activo, es decir, no surgen como consecuencia de una transacción pasada que aumente el patrimonio, ni son producto de hechos financieros, económicos,

sociales y ambientales de la entidad contable pública; tampoco generan derechos de cobro, por lo que no es viable constituir un deudor.

En ese orden de ideas, la adición presupuestal efectuada para el año 2016 es una actividad necesaria para cumplir con la exigencia legal de ordenación de gasto presupuestal, situación independiente del tratamiento contable de la reasignación de excedentes financieros que fueron generados por la actividad económica realizada durante el año 2015 por la Escuela de Capacitación del Municipio de Floridablanca (ECAM) y cuyos recursos físicos se encuentran en la tesorería de la entidad. En conclusión como este hecho no aumentan el patrimonio ni representa un derecho de cobro, no requieren registro contable.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000361 del 13-01-2016
20162000000381 del 13-01-2016
20162000004861 del 03-03-2016
20162000004831 del 03-03-2016
20162000006781 del 10-03-2016
20162000008511 del 15-03-2016
20162000008571 del 16-03-2016
20162000009921 del 18-03-2016
20162000006771 del 10-03-2016
20162000010381 del 08-04-2016
20162000010511 del 08-04-2016
20162000011431 del 19-04-2016
20162000014181 del 25-05-2016
20162000014351 del 27-05-2016
20162000017331 del 27-06-2016
20162000017371 del 27-06-2016
20162000018161 del 07-07-2016
20162000019601 del 25-07-2016
20162000019711 del 25-07-2016
20162000022861 del 25-08-2016
20162000028861 del 27-09-2016
20162000030651 del 11-10-2016
20162000031251 del 13-10-2016
20162000031261 del 13-10-2016
20162000031511 del 14-10-2016
20162000038351 del 06-12-2016

20162000039351 del 15-12-2016
20162000040181 del 21-12-2016

1.55 CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de fecha 08-07-15

El Concepto No. 2016200001758-1 de fecha 28-06-16 dejó sin efecto el Concepto No. 2012200002147-1 de fecha 26-07-12

Capítulo 2

Marco Normativo

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



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

2.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20162000022481 DEL 24-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos financieros
	SUBTEMAS	Instrumentos de patrimonio

Doctora

LUZ AMANDA PADILLA

Profesional de Gerencia de Contabilidad

E.S.P. EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ S.A.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500050382, del 25 de julio de 2016, mediante la cual solicita aclaración sobre la cuenta en la que deben registrar las inversiones en entidades donde no tienen control ni influencia significativa por poseer una participación inferior al 10% sobre las mismas; suministrando como información adicional, que dichas inversiones son mantenidas por la empresa al costo y que tienen entendido que estas deben ser reclasificadas al grupo 19-OTROS ACTIVOS.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 3° de la Resolución 117 de 2015, mediante la cual se define la estructura del Catálogo General de Cuentas (CGC) que utilizarán para el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, señala:

“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” (Subrayado fuera del texto).

Por otro lado, el Marco Normativo anexo al Decreto 2615 contempla lo siguiente:

- En la NIC 32-Instrumentos Financieros: Presentación, se considera como instrumentos financieros aquellos activos financieros relacionados con instrumentos de patrimonio de otra entidad, definiendo estos últimos como “cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos”.
- En la NIC 39-Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, se define el alcance de los requerimientos contenidos tanto en la norma citada como en la NIIF 9 – Instrumentos financieros. Al respecto, el literal (a) del segundo párrafo de la NIC 39 señala que dichos estándares serán aplicados por todas las entidades y a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

“aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIC 27 Estados Financieros Separados, NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos ...”

- En la NIIF 9, se señalan los requerimientos relacionados con el reconocimiento, clasificación y medición de los activos financieros. Con relación a esta norma, los párrafos 4.1.1, 4.1.2, 4.1.4, 5.7.1 y 5.7.5 mencionan lo siguiente:

“4.1.1..., una entidad clasificará los activos financieros según se midan posteriormente a costo amortizado o al valor razonable sobre la base del:

- (a) modelo de negocio de la entidad para gestionar los activos financieros y
- (b) de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero.

4.1.2 Un activo financiero deberá medirse al costo amortizado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- (a) El activo se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es mantener los activos para obtener los flujos de efectivo contractuales.
- (b) Las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. (...)

4.1.4 Un activo financiero deberá medirse al valor razonable, a menos que se mida al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 4.1.2

5.7.1 Una ganancia o pérdida en un activo financiero o en un pasivo financiero que se mida al valor razonable se reconocerá en el resultado del periodo a menos que:

- (a) sea parte de una relación de cobertura...
- (b) sea una inversión en un instrumento de patrimonio y la entidad haya elegido presentar las ganancias y pérdidas de esa inversión en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5; o
- (c) sea un pasivo financiero designado como a valor razonable con cambios en resultados y se requiera que la entidad presente los efectos de los cambios en el riesgo de crédito del pasivo en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.7

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. El CGC anexo la Resolución 117 de 2015 debe ser utilizado por las empresas sujetas a la Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias para efectos de homologación y reporte de información financiera a la CGN. Para el registro de los hechos económicos de dichas empresas se tendrá en cuenta el plan de cuentas establecido por cada entidad.
2. Considerando las características de las inversiones señaladas en la consulta, en donde la empresa no posee control ni influencia significativa por poseer una participación inferior al 10% y presumiendo que sobre estas no existen fechas específicas para que haya lugar a flujos de efectivo, se aclara que estas inversiones corresponden a activos

financieros representados en instrumentos de patrimonio que deben ser medidos al valor razonable.

Por lo tanto, para efectos de homologación y reporte de información financiera a la CGN, la empresa deberá clasificar dichas inversiones, según corresponda, en las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO o 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL). La inversión será clasificada en la primera categoría, a menos que el instrumento de patrimonio no sea mantenido para negociar ni corresponda a una contraprestación contingente de un adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3; y adicionalmente, en su reconocimiento inicial, la empresa haya decidido presentar los cambios en su valor razonable en el otro resultado integral.

2.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20162000015601 DEL 10-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Supresión cuotas partes de pensiones- Artículo 78 de la Ley 1753 de 2015

Doctora

LUZ MERY NARANJO CÁRDENAS

Subgerente de Talento Humano y Bienestar

La Previsora Compañía de Seguros

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002747-2, de fecha 11 de abril de 2016, mediante la cual consulta respecto al reconocimiento para la supresión de cuotas partes pensionales y su correspondiente

revelación en los estados financieros, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, que dice lo siguiente:” Supresión de cuotas partes pensionales. Las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, cualquiera que sea su naturaleza y Colpensiones, suprimirán las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales. Esta posibilidad aplicará tanto para las cuotas causadas como a las que a futuro se causen. Para el efecto, las entidades harán el reconocimiento contable y la respectiva anotación en los estados financieros.

Lo dispuesto en el inciso anterior, también aplicará a las entidades que al primero de abril de 1994 tuvieron la calidad de entidades del orden nacional.” (Subrayado fuera de texto)

Además, la entidad manifiesta que la Previsora S.A. Compañía de Seguros, es una Sociedad de economía mixta del orden nacional, sometida al régimen de las Empresas industriales y comerciales del estado, en donde los trabajadores vinculados a la compañía son trabajadores oficiales a los cuales la entidad reconoce pensiones de jubilación y en consecuencia tiene a favor cuotas partes pensionales.

CONSIDERACIONES

Con el objeto de atender su solicitud nos permitimos señalar:

Los artículos 85 y 86 de la Ley 489 de 1998 “Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones” señalan:

“Artículo 85º.- Empresas industriales y comerciales del Estado. Las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características:

- a. Personería jurídica;
- b. Autonomía administrativa y financiera;
- c. Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución. (...)

Artículo 86º.- Autonomía administrativa y financiera. La autonomía administrativa y financiera de las empresas industriales y comerciales del Estado se ejercerá conforme a los actos que las rigen; en el cumplimiento de sus actividades, se ceñirán a la ley o norma que las creó o autorizó y a sus estatutos internos; no podrán destinar cualquier parte de sus bienes o recursos para fines diferentes de los contemplados en la ley o en sus estatutos internos; además de las actividades o actos allí previstos, podrán desarrollar y ejecutar todos aquellos que sean necesarios para el cumplimiento del objeto asignado.”

Por su parte, el Decreto 111 de 1996 "Por el cual se compilan la Ley 38 de 1989, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto", señala en su artículo 11. “El presupuesto general de la Nación se compone de las siguientes partes: a) El presupuesto de rentas contendrá la estimación de los ingresos corrientes de la Nación; de las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del presupuesto, de los fondos especiales, los recursos de capital y los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional;

b) El presupuesto de gastos o ley de apropiaciones. Incluirá las apropiaciones para la rama judicial, la rama legislativa, la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General de la República, la Registraduría Nacional del Estado Civil que incluye el Consejo Nacional Electoral, los ministerios, los departamentos administrativos, los establecimientos públicos y la Policía Nacional, distinguiendo entre gastos de funcionamiento, servicio de la deuda pública y gastos de inversión, clasificados y detallados en la forma que indiquen los reglamentos, (...)”

Ahora bien, la Ley 1066 de julio 29 de 2006, “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, determina:” Artículo 4º. Cobro de intereses por concepto de obligaciones pensionales y prescripción de la acción de cobro. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La entidad debe evaluar si le corresponde o no aplicar lo preceptuado en el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, es decir si clasifica como una entidad pública del orden nacional que forma parte del Presupuesto General de la Nación o si a primero de abril de 1994 tenían la calidad de entidades del orden nacional.

Si cumple con alguna de las dos condiciones, deberá proceder a la baja de las cuotas parte pensionales que tenga reconocidas con entidades que igualmente cumplan las condiciones para aplicar lo expresado en esta Ley, retirando los respectivos derechos u obligaciones y afectando los resultados.

Respecto de la anotación en los estados financieros, corresponde a la entidad efectuar las revelaciones en las respectivas notas, discriminando las entidades y los montos dados de baja en concordancia con la Ley.

2.4 PRESTAMOS POR COBRAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.5 INVENTARIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.7 OTROS ACTIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.8 OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.11 CUENTAS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.14 PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.15 OTROS PASIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

CONCEPTO No. 20162000000781 DEL 18-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Reconocimiento de las diferencias temporarias originadas por las variaciones en la tasa de cambio relacionadas con inversiones en subsidiarias

Doctor

ELKIN LEONARDO SUÁREZ

Jefe de Unidad de Servicios Compartidos de Operaciones Financieras (E)

Ecopetrol S.A

Bogotá, D.C.

ANTEDECENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20155500006133-2, de fecha 31 de diciembre de 2015, en la cual consulta acerca del reconocimiento del impuesto diferido originado en las diferencias en cambio de las filiales que utilizan una moneda funcional diferente a la de la matriz y en relación con la misma indica lo siguiente:

“De acuerdo a análisis efectuados internamente, encontramos que para las compañías que poseen moneda funcional dólar, el párrafo 41 de IAS 12 distorsiona la realidad económica en los resultados individuales y consolidados del grupo y por ende la base para la distribución de dividendos.

[...], el párrafo es una regla que deja fuera interpretación alguna sobre sí la diferencia puede considerarse temporal o permanente. Tampoco cabe interpretación sobre el reconocimiento del impuesto diferido dentro del patrimonio (otros resultados integrales), teniendo en cuenta que es en el patrimonio donde se reconocen los ajustes por conversión de los estados financieros provenientes de filiales con moneda funcional diferente a la de la casa matriz.

[...]

Debido a que la moneda de reporte del Grupo Ecopetrol es el peso colombiano, las filiales que tienen moneda funcional dólar (Hocol, Equion, Ocensa, Essentia y Reficar), estarían sujetos a calcular el impuesto diferido como se indica en el párrafo anterior y consecuentemente reconocerlo en el P&G, lo cual como ya lo manifestamos no reflejaría la realidad económica del grupo.

Respecto del tema planteado y objeto de la consulta formulada por la Jefatura a su cargo damos respuesta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 41 de la NIC 12 (incorporada en el anexo del Decreto 2784 de 2012), hace parte del subtítulo Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos, el cual a su vez hace parte de la sección que trata sobre el Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos. En consecuencia, los párrafos 38 a 45 (cobijados por el subtítulo Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos) aplican para el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos del inversionista que se originen por sus inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, es decir, estos párrafos no son de aplicación para para los estados financieros

individuales de las subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos de Ecopetrol sino para los estados financieros de Ecopetrol, sean estos individuales o separados.

Los párrafos 41, 58, 61A y 62 de la NIC 12 (incorporada en el anexo del Decreto 2784 de 2012), dicen:

- 41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58). (Subrayado fuera de texto)
- 58 Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de:
- (a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o
 - (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68). (Subrayado fuera de texto)
- 61A Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:
- (a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).
 - (b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A). (Subrayado fuera de texto)

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:

- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y
- (b) [eliminado]
- (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).
- (d) [eliminado] (Subrayado fuera de texto)

También debe considerarse el párrafo 8 de la NIC 21 (incorporada en el anexo del Decreto 2784 de 2012), el cual define Negocio en el extranjero como “toda entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa”.

En los párrafos anteriormente citados de la NIC 12 se observa que, si bien en el párrafo 41 de la NIC 12 se afirma que el impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo, se destaca que este hace remisión al párrafo 58 de la misma NIC, el cual permite algunas excepciones al registro del impuesto diferido en el resultado del periodo. Una de estas excepciones es que el impuesto diferido surja de una transacción o suceso que se reconoce, en el mismo periodo o en otro diferente, en otro resultado integral. El párrafo 61A ratifica esta excepción al afirmar que los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral. Adicionalmente, el párrafo 62 presenta como ejemplo de partida que se reconoce en otro resultado integral, las diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero, el cual se encuentra definido en el párrafo 8 de la NIC 21 y corresponde al caso expuesto en su consulta.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

- Los párrafos 38 a 45 de la NIC 12 son de aplicación únicamente para la elaboración de los estados financieros de la entidad inversora (en este caso Ecopetrol), sean estos individuales o separados, y no para la elaboración de los estados financieros de sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos; y
- Los impuestos diferidos originados por diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero, entendiendo este como aquel que tiene una moneda funcional distinta a la moneda funcional de la entidad que informa (en

este caso Ecopetrol), deben reconocerse en el otro resultado integral y no en el resultado del periodo como se afirma en su comunicación.

2.17 INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.18 INGRESOS -VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.19 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.20 INGRESOS-TRASNFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.21 INGRESOS-POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.22 OTROS INGRESOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20162000000781 del 18-01-2016

2.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.24 GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

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

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.26 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.27 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.28 OTROS GASTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.30 COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.31 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.36 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.37 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.39 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.40 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.41 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

2.42 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000001791 DEL 02-02-16

	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reporte de ESFA y demás estados financieros y aplicación de marco de regulación contable del ICETEX

Doctor
MAURICIO VENCKELLER LEQUERINA
Vicepresidente Financiero
ICETEX
Bogotá-D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550005878-2 en la cual formula la siguiente solicitud:

“La resolución 743 del 17 de diciembre de 2013 emitida por la Contaduría General de la Nación incorporó el marco normativo contable del decreto 2784 de 2012, el cual debe ser aplicado por las entidades financieras de régimen especial.

En las resoluciones 743 y 598 expedidas también por la Contaduría General de la Nación, se incorporaron las excepciones a la aplicación del decreto 2784 de 2012, dichas excepciones hacen referencia al tratamiento y contabilización de la cartera de crédito, las inversiones y las reservas catastróficas; en este caso las entidades financieras de régimen especial deben seguir las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera así como los procedimientos e instrucciones que para efectos del régimen prudencial expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

Teniendo en cuenta lo anterior, el ICETEX preparó el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) atendiendo el marco normativo establecido en el decreto 2784 de 2012 con las salvedades expuestas en las resoluciones 743 y 598, y en ese sentido aplicó las normas establecidas en la Circular Básica Contable y Financiera 100 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia en lo referente al tratamiento de la cartera de créditos y el manejo de las inversiones.

La Circular Externa 018 de 2015 expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, quienes destinatarios eran entre otros “Entidades financieras con regímenes especiales que deben aplicar las instrucciones del artículo 4 de la resolución 743 de 2013 de la contaduría general de la nación’ estableció en su cláusula primera:

Contaduría General de la Nación

*Régimen de
Contabilidad
Pública*

1298

PRIMERA: Presentación del ESFA y plazos de transmisión: Los preparadores de información financiera destinatarios de la presente circular, sujetos a la vigilancia y supervisión de esta Superintendencia deberán presentar el ESFA haciendo uso de los formatos anexos a la presente circular, con su correspondiente instructivo. Las instituciones Oficiales Especiales además de remitir su ESFA deberán transmitir ESFA de los negocios que administran en los formatos y plazos señalados en esta circular.

En cumplimiento a estas instrucciones, el ICETEX el 31 de agosto realizó la transmisión del ESFA (Estado de Situación Financiera de Apertura) mencionada a la Superintendencia.

Posteriormente, en conjunto con nuestros asesores para convergencia de Normas Internacionales de Información Financiera y nuestra revisoría fiscal, se determinó la necesidad de realizar un análisis de los impactos generados en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) por cuenta del fondo de sostenibilidad, toda vez que son operaciones financieras atípicas para este tipo de entidades de naturaleza especial, una vez realizados los ajustes y aprobados por la Junta Directiva, se solicitó a la Superintendencia Financiera la autorización de retransmisión del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), quienes dieron respuesta en los siguientes términos:

“Mediante Ley 1002 del 30 de diciembre de 2005, se transforma el ICETEX, en una entidad financiera de naturaleza especial, definiendo el artículo 6° que la Superintendencia Financiera ejercerá la inspección, vigilancia y control, sobre las operaciones financieras, que realice el ICETEX sin perjuicio del contenido en el Decreto Ley 663 de 1993.

Por su parte con la expedición del Decreto 2792 del 27 de julio del 2009, se reglamentó el artículo 6 de la Ley 1002 de 2005, reafirmando la inspección, vigilancia y control por parte de la Superintendencia Financiera y especificando los tipos de operaciones financieras objeto de supervisión.

El ICETEX debe retransmitir el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), únicamente incorporando lo referente a las operaciones financieras de los Títulos de Ahorro Educativo TAE (...)“

Teniendo en cuenta que la Superintendencia Financiera de Colombia manifestó que en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) solo se transmitiera lo referente al centro de costos de los Títulos de Ahorro Educativo (TAE), solicitamos de manera especial, nos indiquen a que entidad debemos reportar el ESFA completo del ICETEX, si es el caso, y los demás estados financieros que se emitan bajo el nuevo marco contable, así como el marco normativo que debe aplicar el ICETEX en la preparación de los mencionados informes.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Resolución 743 de 2013, “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” dispone:

“ARTÍCULO 1°. 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 2°. 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:

- Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).

(...)

- 7- Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.

(...)

ARTÍCULO 4°. Cronograma de aplicación fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo del Decreto 2784 de 2012 para los estados financieros consolidados, así como el cronograma de aplicación del marco normativo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 2° de esta Resolución para la preparación de los estados financieros separados o individuales de los fondos de garantías y de las entidades financieras con regímenes especiales, con independencia de que sean o no emisores de valores, comprende los siguientes tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Período de transición: Es el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, los fondos de garantías y las entidades financieras con

regímenes especiales seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública o la regulación contable expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, conforme a la regulación que están aplicando. De manera simultánea, deberán preparar la información de acuerdo con el nuevo marco normativo, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados, 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, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales deberán preparar 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, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados. Este estado no deberá ser divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

(...)

Período de aplicación: Es el período 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, según se trate de estados financieros consolidados, individuales o separados.

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 períodos 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).

Por su parte la Resolución 117 de 11 de marzo de 2015, “Por la cual se incorpora, 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 y se define la estructura del Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco”, en el artículo 3º. Ámbito de aplicación señala, “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.” (Subrayado

fuera de texto). De otra parte, la Resolución 185 de 29 de abril 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 No. 743 de del 17 de diciembre de 2013 (modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014)" en los artículos 2º, 4º, 5º, 6º, 7º del Capítulo II Información homologada a reportar en el catálogo general de cuentas establecido mediante la Resolución 356 de 2007 (Versión 2007.13 y sus modificaciones) dispone:

"Artículo 2º. **Ámbito de aplicación.** La información, requisitos y plazos que se establecen en la presente Resolución son de obligatorio cumplimiento para las entidades contables públicas que están incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, (modificada por la Resolución 598 del 10 de diciembre de 2014).

(...)

Artículo 4º. **Información a reportar.** La información a reportar por las entidades contables públicas corresponderá a la información financiera a la fecha de corte respectivo, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Artículo 5º. **Categorías definidas para el reporte.** Las categorías de la información financiera que se deben reportar a través de los formularios corresponden a Categoría Información Contable Pública y Categorías Notas Generales, definidas en la Resolución 248 de 2007.

Artículo 6º. **Categoría Información Contable Pública.** Se relaciona con la información financiera que reportan las entidades contables públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y notas de carácter específico.

Artículo 7º. **Formularios de la Categoría Información Contable Pública.** Son los medios a través de los cuales las entidades contables públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables. Estos corresponden a:

- 1) CGN 2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- 2) CGN 2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- 3) CGN 2005_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO

(...)

PARÁGRAFO 2. La homologación de la información que las empresas realicen al Catálogo General de Cuentas versión 2007.13 y sus modificaciones se realizará para todos los formularios de la respectiva categoría."

Finalmente, el párrafo 7 de la NIC 1, establece lo siguiente:

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

Los estados financieros con propósito de información general (denominados “estados financieros”) son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Resolución 662 de 30 de diciembre de 2015, “Por la cual se modifica el artículo 2º de la resolución No. 743 de 2013 (modificado por el artículo 1º de la resolución No. 598 de 2014)” en los artículos 1º y 2º dispone:

“**ARTÍCULO 1º.** Modifíquese el artículo 2º de la Resolución No. 743 de 2013 (modificado por el artículo 1º de la Resolución No. 598 de 2014), el cual quedará así:

Artículo 2º. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto No. 2784 de 2012 (anexo del Decreto No. 2615 de 2014 y sus modificaciones a partir de enero de 2016) 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:

- Empresas que sean emisoras de valores y sus valores se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE).

(...)

- Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores.

(...)

Parágrafo 2

Para la preparación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías, las entidades financieras con regímenes especiales y los negocios fiduciarios enunciados en los literales d) y e) de este artículo, aplicarán el marco normativo dispuesto en el Anexo del Decreto No. 2784 de 2012 (anexo del Decreto No. 2615 de 2014

y sus modificaciones a partir de enero de 2016), salvo lo dispuesto respecto de: 1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones en la NIC 39 y la NIIF 9 contenidas en dicho anexo. 2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas para el ramo de terremoto, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos en la NIIF 4 contenida en dicho anexo. A las empresas obligadas a presentar estados financieros consolidados, les aplicará el marco normativo establecido en el anexo del Decreto No. 2784 de 2012 (anexo del Decreto No. 2615 de 2014 y sus modificaciones a partir de enero de 2016).

En relación con las salvedades previstas en este párrafo, se aplicarán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como los procedimientos e instrucciones que para efectos del régimen prudencial, expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Con relación a quien debe efectuarse el reporte del Estado de Situación Financiera de Apertura-ESFA completo del ICETEX y los demás Estados Financieros emitidos bajo el nuevo marco normativo, se hacen las siguientes precisiones:

- Como puede observarse, la Resolución 185 de 2015, mediante la cual se establecen la información a reportar a la Contaduría General de la Nación, los requisitos y plazos para las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, modificada por la Resolución 598 de 2014, no estableció la obligatoriedad de presentar el ESFA ni los demás Estados Financieros, a este organismo. Pues de manera taxativa se estableció que la información a presentar corresponde a las Categoría Información Contable Pública y Categorías Notas Generales, definidas en la Resolución 248 de 2007, pero en los formularios definidos en los Artículos 7 y 14 de tal Resolución, dentro de los plazos determinados en los Artículos 10 y 17 del mismo acto administrativo.
- La Contaduría se abstiene de pronunciarse sobre el tipo y medios de reporte de información financiera a otras entidades, toda vez que no tiene competencia funcional para ello. En consecuencia este tipo de inquietudes deberá resolverse de conformidad con lo dispuesto por los organismos que demandan información financiera al ICETEX.

- El ESFA del ICETEX, al igual que el de las demás entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 743 de 2013, tiene como propósitos dotar de herramientas idóneas para el proceso de implementación del nuevo marco normativo. En consecuencia, desde la perspectiva de la regulación contable, su finalidad está orientada a propósitos internos de las entidades, antes que al reporte y publicidad de los mismos. La solicitud que en su momento se efectuó mediante el Oficio Nro. 20143000030821 del 27 de Octubre de 2014, emanada de la Subcontaduría de Consolidación de la Información, tenía como finalidad puntual suplir necesidades especiales de información, para efectos de un análisis respecto de la aplicación de la Resolución 743 de 2013.

En caso de ser requerido por algún organismo de control y/o vigilancia, deberá hacerse en los términos de forma y tiempo que éste determine.

Ahora bien, con respecto a marco normativo aplicable, de conformidad con el literal g) de la resolución 598 de 2014, el ICETEX, por ser una entidad financiera con régimen especial, deberá adoptar para la preparación de la Información financiera el Marco regulatorio para las empresas que cotizan en el mercado de valores o que captan o administran ahorro del público, incorporado mediante la Resolución 743 de 2013 al Régimen de Contabilidad Pública, correspondiente al anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012, hasta el 31 de diciembre de 2015. A partir del 1 de Enero de 2016, de conformidad con el Artículo 1 de la Resolución 662 de 2015, el marco normativo para los mismos efectos será el anexo al decreto 2615 de 2014. Con respecto a las salvedades sobre cartera, su deterioro, clasificación y valoración de las inversiones, las reservas técnicas catastróficas y las reservas de desviación de siniestralidad, deben aplicar las normas técnicas, interpretaciones, guías, procedimientos e instrucciones que sobre la materia expida la Superintendencia Financiera de Colombia.

CONCEPTO No. 20162000017101 DEL 22-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Revelación de saldos registrados en subcuentas otros

Doctora
 NUBIA ELSY VALLEJO HEREDIA
 Profesional Universitario
 Contraloría General de Medellín

Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500039292, en la cual solicita la siguiente aclaración:

“(…) si el instructivo 003 de diciembre de 2015 de la Contaduría General de la Nación numeral 1.2.1 Análisis, verificaciones y ajustes, exactamente donde reza “se analizarán y verificarán los saldos de las subcuentas otros cuando estos superen el 5% del valor total de la cuenta respectiva y se revelará información adicional sobre el particular en las notas de carácter específico”, aplica para EPM ESP y sus Subsidiarias que por pertenecer al grupo I, presentan revelaciones en vez de notas específicas y en estas deberían adicionar la información para aclarar porque la cuenta otros representa en varios casos el 20%, 40%, 50%, 80% etc. lo cual no hicieron, incumpliendo lo estipulado en el instructivo.”

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Instructivo 003 de 2015, señala:

“Con el propósito de que las actividades relacionadas con el cierre contable incluyan procedimientos referidos al debido reconocimiento de los bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos en el período contable correspondiente al año 2015; que los estados contables reflejen razonablemente los saldos al corte del 31 de diciembre y se preparen los saldos de inicio del año 2016; así como que se tengan en cuenta otros aspectos contables, administrativos y operativos relativos a la rendición de la información y al proceso contable, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades contables públicas, sin que ello las exonere de la aplicación de aquellos aspectos que no sean abordados en el presente instructivo y que se deriven de la correcta y completa aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), así como del cumplimiento de la Resolución 357 de 2008.

Las instrucciones impartidas aplican a las empresas que se encuentran bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013 (modificada por las resoluciones 598 de 2014, 509 de 2015 y 576 de 2015), siempre y cuando no contravengan lo dispuesto en el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones ni las políticas contables definidas por la entidad. Lo anterior, en razón a que el año 2015 es el primer periodo de aplicación de dicho marco normativo para estas entidades.” (Subrayado fuera de texto)

En el numeral 1.2 del mencionado instructivo, señala:

“1.2. Actividades operativas y contables con ocasión del cierre del periodo contable

1.21. Análisis, verificaciones y ajustes

Antes de realizar el cierre contable, se tendrán en cuenta, entre otros asuntos, los procedimientos que se relacionan con las conciliaciones de toda naturaleza que correspondan a las cuentas activas y pasivas; cálculos y registro de provisiones, depreciaciones, amortizaciones y valorizaciones; y reconocimiento de pasivos pensionales, regulados en el Régimen de Contabilidad Pública. También, se garantizará la aplicación del procedimiento para el reconocimiento y revelación de procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre cuentas bancarias, a partir de la información suministrada por el área jurídica y/o el área encargada de evaluar los riesgos en la respectiva entidad.

Igualmente, se analizarán y verificarán los saldos de las subcuentas “otros” cuando estos superen el 5% del valor total de la cuenta respectiva y se revelará información adicional sobre el particular en las notas de carácter específico; también, se requiere determinar y efectuar la depuración de las cuentas de orden y acoplar la información suficiente para la preparación de las notas a los estados contables.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, teniendo en cuenta que el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, adopta el Anexo del Decreto No. 2615 de 2014, el cual derogó el Decreto No. 2784 de 2012, debe atenderse a lo estipulado en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, que en el párrafo No. 7 de las definiciones, en relación con la materialidad o importancia relativa, dispone:

(...)

“Materialidad (o importancia relativa) omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las disposiciones señaladas en las consideraciones, se concluye que las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Marco Normativo expedido mediante la Resolución 743 de 2013 (modificada por las resoluciones 598 de 2014, 509 de 2015 y 576 de 2015), deben aplicar el instructivo 003 de 2015, siempre y cuando no contravengan lo dispuesto en el marco normativo anexo al Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones, ni las políticas contables definidas por la entidad.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, para la preparación de estados financieros de propósito general, la entidad deberá aplicar el juicio profesional para considerar la materialidad o importancia relativa de las partidas y determinar si debe o no revelar tal información.

2.43 CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de fecha 08-07-15

El Concepto No. 2016200001758-1 de fecha 28-06-16 dejó sin efecto el Concepto No. 2012200002147-1 de fecha 26-07-12

Capítulo 3

Marco Normativo

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



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

3.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20162000010441 DE 08-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Efectivo Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros que provienen de los recursos administrados por Metroplús S.A. a nombre de las entidades territoriales.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los rendimientos financieros que provienen de los recursos administrados por Metroplús S.A. a nombre de las entidades territoriales. Tratamiento contable de las subvenciones que provienen de las entidades territoriales.

Doctora:
ADRIANA MARÍA PALÁU ÁNGEL
Metroplús S.A.
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 2016-550-000468-2, del 8 de enero de 2016, en la cual manifiesta:

“(…)

En virtud de las competencias jurídicas que le asisten a la entidad que usted representa me permito formular las siguientes consultas, previa contextualización de Metroplús S.A. como entidad gestora del sistema de transporte masivo del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, así:

1. Contexto jurídico y objeto social de Metroplús S.A.

Según escritura de constitución No. 352 de febrero 21 de 2005, ‘Metroplús S.A, es una sociedad por acciones de orden Municipal constituida entre entidades públicas, circunscrita a los Municipios del Valle de Aburrá y adscrita al Municipio de Medellín, regida en lo pertinente por las disposiciones legales aplicables a las empresas industriales y comerciales del estado, y en lo particular a lo previsto en el artículo 85 y siguientes de la Ley 489 de 1998 y sus decretos reglamentarios, y las normas que la modifiquen, sustituyan o adicionen’. Además se formó bajo las condiciones y requisitos que contempla la Ley 310 de 1996 en el siguiente artículo:

Artículo 2°. - 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, con un mínimo del 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se constituyan una sociedad por acciones que será la titular de este tipo de sistema de transporte, en caso de hacerse un aporte de capital.
- Que el proyecto respectivo tenga concepto previo del Conpes mediante un estudio de factibilidad y rentabilidad, técnico-económico, socio-ambiental y físico-espacial, que defina claramente tanto la estrategia como el Sistema Integral de Transporte Masivo propuesto, así como el cronograma y los organismos de ejecución.
- Que el Plan Integral de Transporte Masivo propuesto, sea coherente con el respectivo Plan Integral de Desarrollo Urbano, según lo dispuesto en la Ley 9 de 1989, o normas que lo modifiquen o sustituyan.
- Que el proyecto propuesto esté debidamente registrado en el Banco de Proyectos de Inversión Nacional y cumpla los requisitos establecidos por el Decreto 841 de 1990 y demás disposiciones vigentes sobre la materia.
- Que esté formalmente constituida una autoridad Única de Transporte para la administración del Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros

propuesto.

- Que el proyecto del Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros este incluido en el Plan Nacional de Desarrollo.

Esta entidad fue constituida para construir la infraestructura y operar el Sistema integrado de Transporte Masivo del Valle de Aburrá mediante el convenio de cofinanciación suscrito entre la nación y los municipios de Medellín, Envigado e Itagüí.

En concordancia con lo anterior, Metroplús, S.A como Ente Gestor del Proyecto de Transporte Masivo, realiza convenios interadministrativos con los Entes Territoriales (Municipios de Medellín, Envigado e Itagüí), por lo cual administra los recursos provenientes de dichos convenios. La inversión de los recursos genera rendimientos financieros, que son recibidos por Metroplús para ser reintegrados a los Entes Territoriales.

2. Consulta sobre el tratamiento de los rendimientos financieros.

Actualmente Metroplús S.A., atendiendo a lo establecido en la dinámica del Catálogo General de Cuentas, registra los mencionados rendimientos financieros, en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros-rendimientos financieros.

Por su parte el Régimen de Contabilidad Pública, en el título III, capítulo II, numeral 11 establece la forma de reconocer y revelar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades públicas, teniendo en cuenta que la cuantía de 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.

Para el caso de la cuantía presentada por Metroplús S.A. en los estados financieros, en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros-rendimientos financieros, ésta supera el 5% del total de la cuenta.

Con base en todo lo expuesto y en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en el título III, capítulo II, numeral 11, cordialmente solicitamos evaluar la pertinencia de crear una subcuenta destinada para el registro contable de los rendimientos financieros que Metroplús S.A recibe para ser reintegrados a los Entes Territoriales beneficiarios de dicho ingreso.

En el contexto del nuevo marco normativo de que trata la Resolución 414 de 2014 aplicable a

esta empresa, lo propio ocurrirá con la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, que sería la subcuenta a aplicar para el hecho económico en referencia.

Ó indicarnos en qué otra cuenta de las que ya existen en el Catálogo General de Cuentas se puede registrar los rendimientos financieros objeto de esta consulta, de tal manera que no se presenten las dificultades en relación con el tema de la cuantía máxima para las subcuentas denominadas ‘otros’, teniendo presente que en la actualidad el valor registrado en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros-rendimientos financieros (en adelante 240790-Otros recaudos a favor de terceros) supera el 5% del total de la cuenta.

3. Reconocimiento contable de las transferencias recibidas en el marco del modelo de contabilidad de que trata la Resolución 414 de 2014.

La norma de ingresos por ‘Subvenciones’ a que se refiere el modelo de contabilidad adoptado mediante la Resolución 414 de 2014 señala que las subvenciones son ‘recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos’.

En virtud de la norma antes citada, la descripción de la cuenta 1324-Transferencias y subvenciones por cobrar, correspondiente al Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 139 de 2015 expresa: ‘Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos’.

La dinámica de esta cuenta dispone que la misma se debita con ‘El valor de los derechos de cobro por subvenciones’.

En este sentido, se formula la siguiente consulta: La subcuenta a utilizar para reconocer las transferencias por cobrar a los entes territoriales es la 132495-Otras subvenciones, o la 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno? La clasificación de este hecho económico en ‘Otras subvenciones’ representaría un valor superior al 5% respecto de la cuenta, caso en el cual se debería considerar la posibilidad de crear la subcuenta específica para la clasificación de tal operación.

Además de lo expuesto, la anterior pregunta es importante por cuanto la entidad que transfiere los recursos reconocería contable y presupuestalmente un gasto por transferencia susceptible de eliminación como operación recíproca en el proceso de consolidación que se realice, en la que deben coincidir las subcuentas conforme a las reglas de eliminación que defina la Contaduría General de la Nación.

(...)”

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

CONSIDERACIONES:

c. CONSIDERACIONES RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El Plan General de Contabilidad Pública de Régimen de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, señala:

“(…)”

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(…)

104. **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)

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, establece:

“(…)”

11. ENCARGOS FIDUCIARIOS CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de encargos fiduciarios en los cuales esta última participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública titular de los recursos debita la subcuenta 142404-Encargo fiduciario–Fiducia de administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria. Tratándose de recursos destinados al pago de pensiones, se debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y se acredita la subcuenta 190101-Efectivo de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho previamente causado y directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través del encargo fiduciario, acredita la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargo fiduciario, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, indica:

“(…)

11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS”

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.

A falta de un concepto específico en el Catalogo 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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas utilizado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la entidad contable pública, por diferentes conceptos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.”

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros.

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)

9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control.”

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor contabilizado por créditos en las cuentas de orden del grupo 93-Acreedoras de Control.

SE ACREDITA CON:

- El valor contabilizado por débitos en las cuentas de orden del grupo 93-Acreedoras de Control.” (Subrayado fuera de texto)

d. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

La Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala lo siguiente:

“(…)

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.

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 lo siguiente:

“(…)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

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.

(...)

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.

(...)” (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, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan 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.

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. Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

2.3 Devolución de subvenciones

El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3 Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2 Estado de situación financiera

(...)

1.3.2.1 Información a presentar en el estado de situación financiera

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- efectivo y equivalentes al efectivo;
- inversiones de administración de liquidez;
- cuentas por cobrar;
- préstamos por cobrar;
- inventarios;

- inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
- propiedades, planta y equipo;
- propiedades de inversión;
- activos intangibles;
- activos biológicos;
- cuentas por pagar;
- préstamos por pagar;
- títulos emitidos;
- provisiones;
- pasivos por beneficios a los empleados;
- pasivos y activos por impuestos corrientes;
- pasivos y activos por impuestos diferidos;
- capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios; y
- participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

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

La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la empresa y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la empresa.

La empresa podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

- 4- la naturaleza y la liquidez de los activos;
- 5- la función de los activos dentro de la empresa; y
- 6- los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

(...)

1.3.3 Estado del resultado integral

(...)

1.3.3.1 Información a presentar en el estado de resultado integral

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 139 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.

(...)”

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:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras.

(…)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor retirado, trasladado y de cheques girados por la empresa, por diferentes conceptos.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

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)

9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “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)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

- En relación con el reconocimiento contable de los rendimientos financieros que previenen de los recursos administrados por Metroplús S.A. en el desarrollo de sus funciones como entidad gestora del Sistema de Transporte Masivo del Área Metropolitana del Valle de Aburrá, conviene señalar que aunque la consulta fue formulada tomando como referencia el Régimen de Contabilidad Pública precedente que reguló hasta 31 de diciembre de 2015 a las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, a continuación se presenta el tratamiento contable de tales rendimientos de acuerdo con lo establecido en la normatividad anterior y conforme a lo dispuesto en el marco normativo anexo a la Resolución de 414 de 2014:

Régimen de Contabilidad Precedente

De conformidad con la característica de razonabilidad dispuesta en el Plan General de Contabilidad Pública, la información contable debe reflejar la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad, razón por la cual, los rendimientos financieros procedentes de los recursos administrados por Metroplús S.A., deben ser reconocidos sobre una base que sea coherente con la realidad que subyace de los convenios interadministrativos que formalizaron la entrega de los recursos.

Así lo anterior, y de acuerdo al contexto expuesto en su consulta en el que Metroplús S.A., realiza únicamente una labor administrativa como entidad gestora del sistema, los recursos en efectivo que administra la empresa a nombre de las entidades territoriales, debieron ser reconocidos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, aumentando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y los rendimientos financieros que se originen en estos depósitos se reconocerán con un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a los rendimientos financieros que provienen de las inversiones constituidas, conviene señalar que al momento de adquirir las inversiones, Metroplús S.A. debió registrar un crédito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, debitando la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y así mismo, debió reconocer las inversiones adquiridas acreditando la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida registrar un débito en la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Cabe mencionar que las entidades territoriales deben incorporar estas inversiones en su situación financiera, al ser las beneficiarias de los recursos.

Al recibir los rendimientos financieros de las inversiones constituidas, Metroplús S.A. debe acreditar el saldo de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debitar la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Adicionalmente, la empresa debe reconocer el efectivo recibido debitando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y registrar un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, si Metroplús S.A. administra los recursos de las entidades territoriales mediante encargos fiduciarios en los que la empresa actúa como fideicomitente, tanto los recursos recibidos para su administración como los rendimientos financieros generados deben reconocerse en cuentas de orden de control utilizando las cuentas 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR

CONTRA (DB).

Por lo anterior, no es procedente crear una subcuenta en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para registrar los rendimientos financieros que Metroplús S.A recibe y debe reintegrar a las entidades territoriales, toda vez que la empresa debe registrarlos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, o en su defecto en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, toda vez que estos rendimientos también hacen parte de los recursos que administra Metroplús S.A a nombre de las entidades territoriales.

Marco Normativo anexo a la Resolución de 414 de 2014

Con ocasión a la aplicación del nuevo marco de regulación, los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que de origen a los mismos, y de acuerdo al contexto expuesto en su consulta, la operación realizada entre las entidades territoriales y Metroplús S.A. para la administración de los recursos puede clasificarse dentro de una relación de agencia, en la que Metroplús S.A. actúa en calidad de agente o administrador de los activos controlados por las entidades territoriales.

En razón de lo anterior, los recursos en efectivo que administra la empresa a nombre de las entidades territoriales, deben ser reconocidos acreditando la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y debitando la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y en cuanto a los rendimientos financieros que se originen en estos depósitos se reconocerán con un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a los rendimientos financieros que provienen de las inversiones constituidas, debe señalarse que en primer lugar con la compra de las inversiones, Metroplús S.A. debió acreditar la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y debitar la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, adicionalmente, debió reconocer las inversiones adquiridas acreditando la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y como contrapartida registrar un débito en la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, Metroplús informará oportunamente esta operación para que las entidades territoriales incorporen estas inversiones en su situación financiera, al ser las beneficiarias de los recursos.

En el momento de recibir los rendimientos financieros de las inversiones constituidas, Metroplús S.A. acreditará la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE

TERCEROS y debitará la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Así mismo, la empresa reconocerá el efectivo recibido en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y registrará un crédito en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por otro lado, conviene señalar que si los recursos de las entidades territoriales son mediante encargos fiduciarios en los que la Metroplús S.A. actúa como fideicomitente, los recursos recibidos para su administración y los rendimientos financieros generados deben reconocerse en cuentas de orden de control a través de las cuentas 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), informando oportunamente a las entidades territoriales para que estas reconozcan los hechos económicos en su situación financiera.

En consecuencia, no es procedente crear una subcuenta en la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para registrar los rendimientos financieros que Metroplús S.A recibe y debe reintegrar a las entidades territoriales, toda vez que la empresa debe registrarlos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, o en su defecto en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, toda vez que estos rendimientos también hacen parte de los recursos que administra Metroplús S.A a nombre de las entidades territoriales.

- En relación con su inquietud sobre la subcuenta a utilizar para reconocer las subvenciones por cobrar a los entes territoriales bajo el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, es necesario aclarar en primer lugar, que las subvenciones corresponden a los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y que por su naturaleza de ingresos representan incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable susceptibles de incrementar el patrimonio de la empresa, sin embargo, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones podrán contabilizarse directamente como un ingreso o como un pasivo diferido.

Así mismo, debe señalarse que las subvenciones pueden ser monetarias o no monetarias y sólo podrán reconocerse cuando sea posible asignarles un valor y cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas.

Tratándose de una subvención monetaria, si la Metroplús S.A. ha determinado que previo a la entrega de los recursos se hace acreedora de los recursos que concederá la entidad territorial, se registrarán los beneficios económicos debitando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditando la subcuenta 443005-Subvención por

recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Efectuado el desembolso de los recursos, la empresa registrará un débito en la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR.

Ahora bien, si Metroplús S.A. determina que sólo se hará acreedora del beneficio una vez haya cumplido ciertas condiciones, la empresa no causará la cuenta por cobrar ni el ingreso y registrará los recursos recibidos debitando la subcuenta y la cuenta correspondiente del Grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En la medida que Metroplús S.A., cumpla con las condiciones ligadas a la subvención concedida por la entidad territorial, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS y la acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Tratándose de las subvenciones no monetarias recibidas de una entidad territorial, el reconocimiento se efectuará en el momento en el que se le haya transferido el control del activo a la empresa y para el efecto Metroplús S.A. debitará la subcuenta y cuenta del activo correspondiente clasificado de acuerdo a su naturaleza y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS, cuando el derecho a recibir el beneficio económico del activo transferido se encuentre condicionado.

Por lo anterior, no es procedente crear una subcuenta en la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR, para reconocer las subvenciones por cobrar a los entes territoriales bajo el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, toda vez que estas deben ser reconocidas en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno.

Por otro lado, conviene aclarar que el numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, fue aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido en la

Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, y en razón de lo anterior, para efectos de la presentación de los estados financieros, Metroplús S.A. únicamente aplicará lo establecido en el numeral 1 del Capítulo VI de la 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.

En consecuencia de lo anterior, si Metroplús S.A. llegase a recibir subvenciones por un concepto específico que no contempla el Catalogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, el valor de la subvención deberá contabilizarse en las subcuentas denominadas 'Otras subvenciones' para efectos de reconocimiento y reporte a la Contaduría General de la Nación; sin embargo, en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, la empresa presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación y el rendimiento financiero de la empresa.

CONCEPTO No. 20162000018271 DEL 07-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Gastos de Administración y operación Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Incapacidades

Doctora
LINA MARCELA SEPÚLVEDA VANEGAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500042782, en la cual solicita se le indique, de acuerdo con el Marco Normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014, el registro contable de licencias de incapacidad y de maternidad que son pagadas al empleado por las Entidades Promotoras de Salud-EPS, en una empresa de Servicios Públicos. Al respecto, formula los siguientes interrogantes:

“1. Como reconoce la Empresa estos pagos al empleado?

2. ¿Al Momento del reintegro, como se reconoce el ingreso?
3. Si las licencias son de vigencias anteriores, como se reconoce dicho reintegro?"

CONSIDERACIONES

De conformidad con el artículo 21 del Decreto 1804 de 1999, señala:

Artículo 21. Reconocimiento y pago de licencias. Los empleadores o trabajadores independientes, y personas con capacidad de pago, tendrán derecho a solicitar el reembolso o pago de la incapacidad por enfermedad general o licencia de maternidad, siempre que al momento de la solicitud y durante la incapacidad o licencia, se encuentren cumpliendo con las siguientes reglas:

1. Haber cancelado en forma completa sus cotizaciones como Empleador durante el año anterior a la fecha de solicitud frente a todos sus trabajadores. Igual regla se aplicará al trabajador independiente, en relación con los aportes que debe pagar al Sistema. Los pagos a que alude el presente numeral, deberán haberse efectuado en forma oportuna por lo menos durante cuatro (4) meses de los seis (6) meses anteriores a la fecha de causación del derecho. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable pública, el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la empresa por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

DINÁMICA. SE DEBITA CON: El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.”

Esta cuenta contiene la subcuenta 138426-Pagos por cuenta de terceros.

“2511-BENEFICIOS A 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 (...)." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1-Reconocimiento de incapacidades

El reconocimiento contable que debe efectuar la empresa por el pago de incapacidades a los empleados, de los cuales se tengan un derecho de reembolso por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS, se registra con un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, siempre y cuando la entidad cumpla con las reglas señaladas por ley para solicitar el reembolso por parte de la EPS.

En caso tal que no se hubiese dado cumplimiento a los requisitos establecidos por Ley, el empleador asumirá estas prestaciones económicas y las registrará mediante un débito en las subcuentas y cuentas de gasto o costo que correspondan y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

2. Reintegro

Cuando se tenga derechos al reembolso, en el momento en que se evidencia en el extracto bancario el pago por parte de la EPS, la empresa debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acredita la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3. Reconocimiento de reintegro de incapacidades de años anteriores:

La entidad debe aplicar los registros señalados en los numerales 1 y 2 de estas conclusiones, en el momento en que suceda cada uno de los eventos. En consecuencia el reintegro no afectará en modo alguno los resultados.

3.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20162000006911 DEL 10-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Marco normativo para la contabilización de inversiones

BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA

Jefe Gestión Contable

Metro de Medellín

Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 20165500007302 de fecha 5 de febrero de 2016, en la cual solicita de la Contaduría General de la Nación (CGN):

“Según lo reglamentado por la Contaduría General de la Nación en el nuevo marco normativo Resolución número 414 de 2014 y según la naturaleza de las inversiones del Metro que se esperan mantener hasta el vencimiento estas se clasifican en el método de valoración de costo amortizado.

De acuerdo con el Decreto 1068 de mayo de 2015, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el Artículo 2.3.3.7. del Título 3 MANEJO DE LIQUIDEZ: las inversiones deben valorarse a precios de mercado:

Artículo 2.3.3.7. Valoración de inversiones a precios de mercado. Las inversiones a que se refiere el presente título deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado. En el libro 3 del Decreto en mención disposiciones finales, artículo 3.2. se detallan las normas adicionales que no quedan derogadas, así:

Artículo 3.2. Normas adicionales que no quedan derogadas. No quedan derogadas ni han sido compiladas en este Decreto Único las disposiciones sobre:

- Las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera NIIF, y de Aseguramiento de la Información NIA;

- El régimen de aduanas y comercio exterior que hayan sido expedidas con fundamento en el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política;
- Asuntos tributarios y pensionales;
- Afiliación al Sistema General de Seguridad Social.
- Los decretos de liquidación del Presupuesto General de la Nación y sus modificaciones, así como los correspondientes al presupuesto bienal del Sistema General de Regalías.

Parágrafo. El Decreto 1609 de 2013 por el cual se aprueba el programa de enajenación de las acciones que la Nación — Ministerio de Hacienda y Crédito Público posee en Isagen S. A. E.S.P y sus modificaciones contenidas en los Decretos 1512 de 2014 y 2316 de 2013, que se encuentran en debate jurídico ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, no han sido compilados ni se derogan por este Decreto Único Reglamentario.

Con base en lo expuesto anteriormente se nos presenta la inquietud sobre cual norma aplicar en este momento para la valoración del portafolio de inversiones del Metro de Medellín.”

CONSIDERACIONES

- Con base en la Constitución Política de Colombia

“**ARTICULO 354.** Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera del texto original)

- Con base en el Decreto 1068 de 2015

“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.” (Subrayado fuera del texto original)

- Con base en la Ley 1314 de 2009

“Artículo 1°. Objetivos de esta ley. Por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley.” (Subrayado fuera del texto original)

(...)

“Artículo 2°. Ámbito de aplicación. La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.” (Subrayado fuera del texto original)

(...)

“Artículo 6°. 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.” (Subrayado fuera del texto original)

- Con base en el listado de entidades sujetas al ámbito de aplicación de la resolución 414 de 2014, La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., identificada con el No. 230505001, debe aplicar el nuevo Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.
- Con base en la Resolución 414 de 2014

CONSIDERACIONES

“Que la Ley 1314 de 2009 es una ley de intervención económica para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo, de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia;

Que el artículo 1º de la Ley 1314 de 2009 establece que esta Ley está orientada a regular la transparencia de las operaciones económicas y a dar seguridad a la información producida por las empresas, lo que permite que Colombia dirija el régimen jurídico contable hacia la convergencia internacional;

Que 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;

Que el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009 contempla que las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables y que para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión, obligatoriamente, coordinarán el ejercicio de sus funciones;

Que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, viene desarrollando el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte del debido proceso a observar y cumplir, publicó para comentarios de los interesados, en el mes de junio de 2013, el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la propuesta de política de regulación contable pública, la cual se socializó en las principales ciudades del país” (Subrayado fuera del texto original)

Que la Resolución 414 de 2014 en su 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 del texto original)

Medición de los elementos de los estados financieros

“Para reconocer un elemento en los estados financieros este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior.

(...)

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.

Las mediciones de valor razonable podrán realizarse para un activo o pasivo considerado de forma independiente; o para un grupo de activos, un grupo de pasivos o un grupo de activos y pasivos.

La medición del valor razonable supone que la transacción hipotética para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo en el mercado principal del activo. Se entiende como mercado principal, aquel con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo. Salvo evidencia en contrario, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo.

Cuando 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.”

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

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. El costo amortizado 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 de la inversión por la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del título con el valor inicialmente reconocido. El rendimiento efectivo se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como un ingreso.

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

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo estipulado en el Marco Normativo 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 la Resolución 414 de 2014, en cumplimiento de las funciones asignadas por el Artículo 354 de la Constitución Política y por la Ley 298 de 1996, corresponde a Metro de Medellín acatar los lineamientos de dicho marco normativo para la contabilización de las inversiones de administración de liquidez.

En relación con las inversiones mantenidas hasta el vencimiento incluidas en el portafolio de inversiones del Metro de Medellín, de las cuales surge la presente consulta, según dicho marco normativo, estas deberán ser clasificadas y contabilizadas al costo amortizado.

En principio, la norma al respecto de las inversiones de administración de liquidez y su especificidad sobre las inversiones mantenidas hasta el vencimiento ya mencionadas, no contradice el criterio para contabilizar las inversiones de administración de liquidez estipulado por el Artículo 61 del Decreto 1525 de 2008, al cual hace referencia el Decreto 1068 de mayo de 2015, en cuanto la medición inicial de las inversiones de administración de liquidez mantenidas hasta el vencimiento, debe hacerse a valor razonable según el Anexo de la Resolución 414 de 2014, el cual es el valor de mercado de la inversión en el momento de la adquisición.

Sin embargo, de no existir un valor de mercado se deberá tomar el valor de la transacción, escenario no contemplado por el Decreto 1068 de 2015. La medición posterior deberá seguir el criterio del costo amortizado.

Ante la situación y teniendo en cuenta lo dicho previamente en esta conclusión, la Contaduría General de la Nación adelantará la gestión pertinente para resolver el conflicto de la existencia de multiplicidad de criterios en cuanto a la contabilización del hecho económico en cuestión.

CONCEPTO No. 20162000009111 DEL 18-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones en entidades en liquidación
	SUBTEMA	Procedimiento contable para reconocer la entrada de recursos producto de la liquidación de la inversión que posee el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander IDESAN en el Fondo Ganadero de Santander "FOGASA" en proceso de liquidación.

Doctora
 CLAUDIA L. RICO RANGEL
 Profesional Área Financiera y Administrativa
 Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander IDESAN
 Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación de fecha marzo 14 de 2016, radicada con el No. 2016-550-002190-2, en la que señala:

“La presente es para realizarle una consulta contable con respecto a unas acciones que tiene el INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER " IDESAN" con NIT 890.205.565-1 código de la entidad 144068000, con el FONDO GANADERO DE SANTANDER "FOGASA".

Esta entidad (FOGASA) entró en liquidación y el Instituto tiene unas acciones de participación las cuales una parte no las dan en especie y otra parte en dinero, la pregunta es ¿cómo se registra este dinero a la contabilidad de NIIF (SIC)? teniendo en cuenta que esta contabilización es de la cuenta del Activo”.

Mediante correos electrónicos de fecha 16 y 17 de marzo de 2016, el IDESAN complementó lo señalado en la petición inicial, aclarando o precisando los siguientes aspectos:

- Que el IDESAN clasificó las acciones de su propiedad en la contabilidad la cuenta No. 12075101 Acciones en entidades Privadas.
- Que se ha reconocido la valorización de las acciones en la cuenta auxiliar 32403601 Valorización Inversiones Entidades Privadas y, como contrapartida; se ha afectado la Cuenta auxiliar 19993601 Valorizaciones en Acciones.
- Que los saldos contables a la fecha, que tienen relación con esa inversión, son los siguientes:
En la Cuenta auxiliar 12075101 es de \$983.741.514.08
En la Cuenta auxiliar 19993601 es de \$2.455.143.891.00
En la Cuenta auxiliar 32403601 es de \$2.455.143.891.00
- Que el IDESAN posee un total de 2.135.569 Acciones.
- Que en desarrollo del proceso de liquidación del FOGASA, el IDESAN se hizo parte de la masa de acreedores
- También se aclaró que, según la información suministrada por el Liquidador de FOGASA, existe un equivalente de \$7.298.248.100 destinados a saldar los derechos de los accionistas del departamento, de los cuales el \$784.447.640 son recursos en efectivo y el resto en bienes inmuebles previsto para la cuenta. De lo cual al IDESAN le corresponde el equivalente al 47.12% como porcentaje de participación en el efectivo.
- Que no se conoce el monto de recursos monetarios o no monetarios, que puedan recibirse producto de la liquidación de activos no financieros (Bienes inmuebles)

- Que el IDESAN se encuentra bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable para las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

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”, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en Capítulo I Activos, numeral 8, señala lo siguiente:

INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Reconocimiento

Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación, aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.

Medición

Las inversiones en entidades en liquidación se medirán por el valor en libros que tenía la inversión en su anterior clasificación y se mantendrán por ese valor hasta la baja en cuentas.

- Baja en cuentas

Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación cuando expiren los derechos, cuando de acuerdo con el plan de liquidación, el valor de los pasivos exceda el valor de los activos, o cuando se culmine el proceso de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las normas de Provisiones y Pasivos Contingentes, cuando a ello haya lugar

CONCLUSIONES

Frente al tratamiento contable bajo NIIF para reconocer la entrada de recursos producto de la liquidación de la inversión que posee el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander IDESAN en el Fondo Ganadero de Santander "FOGASA" en proceso de liquidación, es importante aclarar que esa entidad no debe aplicar ninguno de los pronunciamientos (NIC o NIIF) emitidos por el International Accounting Standards Board – IASB. Lo anterior, por cuanto el IDESAN se encuentra bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable para las empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la cual constituye la regulación local que obliga a ese Instituto.

Así las cosas, en atención a lo previsto en Capítulo I Activos, numeral 8, de las normas emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, frente a la

liquidación del Fondo Ganadero de Santander "FOGASA", el IDESAN debe proceder a reclasificar la inversión clasificada bajo el Régimen de Contabilidad precedente como Inversiones patrimoniales en entidades no controladas a la Cuenta del nuevo marco normativo 1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, en la Subcuenta que corresponda a la naturaleza de los derechos que posee el IDESAN en el Fondo Ganadero de Santander "FOGASA".

Ese valor se mantendrá en esa Cuenta hasta que se produzca la devolución parcial o total de la inversión o la baja definitiva. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones y de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las normas de Provisiones y Pasivos Contingentes, cuando a ello haya lugar.

Cuando el IDESAN, en desarrollo del proceso de liquidación, reciba recursos, sean éstos monetarios o no monetarios, se debitarán las cuentas y subcuentas que correspondan a la naturaleza de los activos recibidos, acreditando la Cuenta 1216 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Tal inversión se dejará de reconocer cuando expiren los derechos, cuando de acuerdo con el plan de liquidación el valor de los pasivos exceda el valor de los activos, o cuando se culmine el proceso de liquidación.

CONCEPTO No. 20162000016031 DEL 14-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Impracticabilidad de convertir saldos de los estados financieros de la entidad asociada según las políticas contables de la entidad inversora

Doctora
ÉRIKA TATIANA POVEDA B.
Profesional IFRS
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500030242, de fecha 21 de abril de 2016, con la cual complementa la consulta radicada

con el número 20165500025372 de fecha 1 de abril del mismo año, donde solicita de la CGN concepto sobre la aplicación del método de participación patrimonial en la medición posterior de una inversión de Teveandina Ltda en una asociada, cuando es impracticable convertir saldos de los estados financieros de la entidad asociada según las políticas contables de la entidad inversora.

Al respecto, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

En la norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de las inversiones en asociadas, de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se describe lo siguiente:

“Medición posterior

(...)

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

CONCLUSIÓN

La entidad inversora deberá seguir lo estipulado por la norma de inversiones en asociadas aquí citada. Para ello, la entidad buscará los mecanismos que permitan unificar la política contable.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000004931 del 03-03-2016

3.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20162000017411 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Otros activos Otros pasivos Venta de servicios
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales. Tratamiento contable de la diferencia por el valor del derecho por la prestación del servicio de salud que no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Venta de servicios
	SUBTEMA	Reconocimiento de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales. Tratamiento contable de la diferencia por el valor del derecho por la prestación del servicio de salud que no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la nación.

Doctora

GLORIA ESPERANZA RAMOS MEDINA

Técnica Financiera

E.S.E. Hospital Dptal. San Juan Bautista – Chaparral

Chaparral, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500031122, de fecha 25 de abril de 2016, mediante la cual consulta cómo se deben contabilizar los ingresos sin situación de fondos, con los cuales el Ministerio de Protección

Social cancela los aportes patronales de pensiones, ARL, salud y cesantías y contra qué cuenta se registra la 1409-SERVICIOS DE SALUD.

De ser la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, si es mayor el valor de la doceava del ingreso, con cuál cuenta se debe ajustar, teniendo en cuenta que son pocos los vinculados que se atienden.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 1608 de 2013, por medio de la cual se adoptan medidas para mejorar la liquidez y el uso de algunos recursos del Sector Salud, señala lo siguiente:

“Artículo 3º. Uso de los recursos de aportes patronales. Los recursos del sistema general de participaciones del componente de prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda aportes patronales, se usarán de la siguiente forma:

1. Durante los años 2013 y 2014 los recursos del sistema general de participaciones transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales, no estarán sujetos a reconocimiento por servicios prestados. Estos recursos se considerarán subsidio a la oferta (...)”.

Teniendo en cuenta que el Hospital Departamental San Juan Bautista - Chaparral se acogió al cronograma dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 633 de 2015), para efectos de la aplicación del Marco normativo anexo a la citada Resolución, a continuación se exponen los elementos de sustento bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, para las inquietudes planteadas en la consulta:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 5 del Capítulo XIII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, relativo al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, señala:

“La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la

IPS tienen derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere” (subrayado fuera del texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

“1409 – SERVICIOS DE SALUD:
DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de salud a los usuarios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, identificando los derechos a cobrar con facturación generada pendiente de radicar, de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora, así como los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

(...)

SE DEBITA CON:

1- El valor facturado por servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El recaudo con o sin situación de fondos de las cuentas por cobrar originados en la atención con cargo al subsidio a la oferta.

(...)

1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

(...)

2910 – INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO:

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos

(...)

4312 – SERVICIOS DE SALUD**DESCRIPCIÓN**

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.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1409-Servicios de Salud.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON

1- El valor causado por la prestación de servicios de salud” (subrayado fuera del texto).

Marco normativo de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

El numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, señala lo siguiente con relación a las Cuentas por Cobrar:

“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” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 6.2.3 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, relativo al reconocimiento de los ingresos, señala:

“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.

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; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente” (subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas, incorporado al RCP mediante la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito la Resolución 414 de 2014, describe las siguientes cuentas así:

“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.

(...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor del recaudo, con o sin situación de fondos, de las cuentas por cobrar originadas en la atención con cargo al subsidio a la oferta.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

(...)

1905 - BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO:

DESCRIPCIÓN

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:**

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

(...)

2910 – INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO:**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.

(...)

4312 – SERVICIOS DE SALUD**DESCRIPCIÓN**

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 periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.

(...)

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por la prestación de servicios de salud” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Terminado el período de excepción establecido en el numeral 1 del artículo 3º de la Ley 1608 de 2013, los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) transferidos sin situación de fondos y presupuestados por las empresas sociales del Estado por concepto de aportes patronales de los funcionarios del sector salud, debe ser reconocidos por las IPS conforme se prestan los servicios de salud. Por lo tanto, el procedimiento contable a seguir es el siguiente:

Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

En consideración con el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, el derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Ahora bien, la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) sin situación de fondos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita las cuentas y subcuentas de la clase pasivos correspondientes a los aportes patronales reconocidos previamente por la entidad y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Si el valor del derecho por la prestación del servicio de salud no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación mediante los recursos de la participación de salud a los Fondos de pensiones y cesantías, administradoras de riesgos laborales y a las entidades promotoras de salud a las cuales se encuentran afiliados los trabajadores, la diferencia se registra en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Por otro lado, si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por el Hospital, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Entre tanto, si el valor de los recursos de la participación para salud es inferior a los aportes patronales causados por el Hospital, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, disminuyendo previamente el saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.

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

De cara al Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, para el reconocimiento del derecho por la prestación de servicios de salud, se debita la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Igualmente, la aplicación de los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) sin situación de fondos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita las cuentas y subcuentas de la clase pasivos correspondientes a los aportes patronales reconocidos previamente por la entidad y acredita la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta-sin facturar o con facturación pendiente de radicar, de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Si el valor del derecho por la prestación del servicio de salud no cubre la totalidad del valor del pago por aportes patronales efectuado por la Nación mediante los recursos de la participación de salud a los fondos de pensiones y cesantías, administradoras de riesgos laborales y a las entidades promotoras de salud a las cuales se encuentran afiliados los trabajadores, la diferencia se registra en la subcuenta 291007–Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Por su parte, si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. De lo contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere.

CONCEPTO No. 20162000015731 DEL 13-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores

	Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control
SUBTEMA	Reconocimiento de remodelación y ampliación de infraestructura física de la ESE Hospital Marco Fidel Suárez de Bello, en bienes recibidos en comodato.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros pasivos
	SUBTEMA	Reconocimiento de remodelación y ampliación de infraestructura física de la E S E Hospital Marco Fidel Suárez de Bello, en bienes recibidos en comodato

Doctora
ADRIANA CARVAJAL VALENCIA
Contadora Pública
E.S.E Hospital Marco Fidel Suarez de Bello

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015550006037-2, mediante la cual consulta el procedimiento contable (tanto desde la perspectiva de la regulación actual como del nuevo marco normativo) para el registro de las remodelaciones en un inmueble recibido en comodato del Departamento de Antioquia, previa autorización exigida en el respectivo convenio, las cuales se financian con un préstamo a cargo de la ESE.

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

CONSIDERACIONES

El contrato de comodato 2007CD166001 de 2007 y prorrogado el 28 de diciembre de 2012 hasta el 28 de diciembre de 2017, suscrito entre el Departamento de Antioquia-Dirección Seccional de Salud y la Empresa Social del Estado Hospital Marco Fidel Suarez de Bello, prescribe:

”Considerandos:

7) Que El DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA es propietaria de las instalaciones de la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo y de los bienes muebles necesarios para la prestación de los servicios de salud los cuales son indispensables para conservar y mantener la adecuada prestación de tales servicios. 8) Que como consecuencia de lo anterior, se hace necesario entregar dichos bienes bajo la calidad de COMODATO al gestor que continuará prestando los servicios de salud LA EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL MARCO FIDEL SUAREZ DE BELLO. 9) Que conforme a lo anterior las partes han decidido celebrar el presente CONTRATO DE COMODATO, respecto del bien inmueble y los bienes muebles que se encuentran en la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo contrato que se registrará por las siguientes cláusulas: CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: En virtud del presente contrato el COMODANTE entrega al COMODATARIO a título de comodato o préstamo de uso y éste recibe al mismo título las instalaciones de la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo de Bello y todos los bienes muebles que se encuentran en las instalaciones del establecimiento hospitalario enunciado, incluyendo aquellos que estén empotrados en dicho inmueble, según la relación contenida en el listado de inventario elaborado por la ESE Hospital y que reposa en la Dirección Seccional de Salud de Antioquia, el cual es suministrado al COMODATARIO. PARÁGRAFO PRIMERO: El listado de Inventario relacionado con anterioridad se encuentra en proceso de verificación por parte de la Entidad, el cual podrá ser sujeto a modificaciones. PARAGRAFO SEGUNDO: IDENTIFICACION DEL INMUEBLE: El comodante confiere al comodatario a título de préstamo de uso la totalidad de las instalaciones de la Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo, (...) PARAGRAFO CUARTO: EL COMODATARIO no podrá variar la destinación ni el uso de los bienes sin la autorización previa y escrita del COMODANTE. PARAGRAFO QUINTO: EL COMODANTE entrega todos los bienes muebles que se encuentran en las instalaciones del establecimiento hospitalario denominado Unidad Hospitalaria Víctor Cárdenas Jaramillo como una universalidad, declarando el COMODATARIO que los recibe para los efectos de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de salud propio de la Unidad Hospitalaria. (...) CLÁUSULA SEGUNDA: DESTINACION Y USO AUTORIZADO: EL COMODATARIO ubicará y destinará los bienes recibidos en comodato en las instalaciones (...). Dichos bienes se destinarán única y exclusivamente en lo relacionado con servicio de salud y aquellos inherentes a este. PARAGRAFO PRIMERO: EL COMODANTE podrá hacer uso y requerir la restitución de los bienes objeto de este contrato cuando las necesidades así lo requieran sin que se requiera autorización previa o posterior por parte del COMODATARIO (...) CLAUSULA TERCERA: TERMINO DE DURACION: Las partes acuerdan que el término de duración del presente contrato será de cinco (5) años contados a partir de su perfeccionamiento

PARAGRAFO: En caso de prórroga esta se pactará de común acuerdo entre las partes, la cual deberá constar por escrito debidamente firmada por las mismas. CUARTA: OBLIGACIONES DEL COMODANTE (...) 1) Entregar el bien inmueble y los bienes muebles objeto del presente contrato dentro del plazo y condiciones pactadas mediante un acta 2) Recibir los bienes a la terminación de este contrato bajo inventario de reparaciones y dotaciones. PARAGRAFO

PRIMERO: EL COMODANTE le reconocerá al COMODATARIO el valor que éste último haya sufragado para recuperar y poner en Condiciones de uso aquellos bienes entregados a título de comodato y respecto de los cuales se detecte su estado de inoperancia siempre y cuando estos sean indispensables para garantizar Continuidad en la prestación del servicio de salud. PARAGRAFO SEGUNDO: Para efectos del reconocimiento de suma alguna de dinero frente a lo señalado en el párrafo anterior por parte del COMODANTE el COMODATARIO deberá contar con autorización previa y escrita del COMODANTE y del interventor del presente contrato. (...)

CLAUSULA QUINTA: OBLIGACIONES DEL COMODATARIO.

Serán obligaciones del COMODATARIO las siguientes: 1) Recibir los bienes objeto del contrato en el estado en que se encuentran, dejando las constancias que considere pertinentes en el acta de entrega o inventario suscrita por el COMODATARIO y el interventor del presente contrato. 2) Utilizar los bienes recibidos en comodato, dándole la destinación y uso exclusivos, autorizados en este contrato. 3) Cuidar y mantener los bienes recibidos en comodato, respondiendo por todo el daño o deterioro que sufran los mismos, salvo los que se deriven de su uso legítimo. 4) Devolver los bienes objeto del contrato en igual cantidad, calidad y especificaciones, en el evento de pérdida o daño que impidan su normal uso, aún en el evento de fuerza mayor, en cumplimiento de lo previsto por el artículo 2203 del Código civil. 5) Dar a los bienes el uso propio de su naturaleza y proveer lo necesario para su adecuado mantenimiento y custodia asumiendo todos los costos necesarios para su debida utilización. 6) Designar o contratar, por su cuenta y riesgo, personal idóneo para el manejo, mantenimiento preventivo, la reparación de daños de los bienes objeto del contrato. 7) Conservar por su cuenta y riesgo, en buen estado de presentación y seguridad los bienes objeto del contrato, salvo el deterioro normal. 8) Presentar al COMODANTE un informe trimestral sobre los bienes a su cargo y las novedades que al respecto se hayan presentado. 9) Constituir las garantías señaladas en este contrato dentro del término pactado en el mismo, así como también hacer los ajustes a la misma dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación. 10) Realizar el mantenimiento correctivo observando lo señalado en el párrafo primero, segundo y tercero de la cláusula cuarta del presente contrato. 11) En desarrollo del presente contrato, obrar con lealtad, buena fe y sujeto a las normas o disposiciones legales que rigen la materia. 12) Adelantar los trámites y cumplir los requisitos para la ejecución del contrato. 13) Restituir los bienes al término del comodato, o cuando el COMODANTE así lo requiera, a más tardar dentro del mes siguiente al requerimiento del COMODANTE. 14) El comodatario asume la obligación del pago de impuestos sobre los bienes objeto del contrato 15) Las demás obligaciones propias del COMODATARIO de acuerdo con las disposiciones legales. CLÁUSULA SEXTA: RESPONSABILIDAD: EL COMODATARIO responderá por el cuidado y conservación de los bienes dados en comodato. En este sentido las partes declaran y así lo reconocen, que la celebración de este (...). CLAUSULA DECIMA SEGUNDA: PROPIEDAD DE LOS BIENES. Los bienes descritos en el anexo señalado en la cláusula primera son de propiedad del

Departamento de Antioquia - DSSA. (...) CLAUSULA DECIMA CUARTA: GARANTIAS EL COMODATARIO se obliga a constituir a su costa y a favor del COMODANTE una garantía que ampare contra todo riesgo los bienes entregados a título de Comodato ante una entidad de seguros legalmente establecida en Colombia y vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, con una vigencia igual a la duración del contrato y seis (6) meses más.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

El numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala:

“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. (...)”

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 Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe las siguientes cuentas:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

1470-OTROS DEUDORES: “Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS: “Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas.” (Subrayado fuera de texto)

9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el grupo 93-Acreedoras de Control.” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 de 2014

El numeral 6.1.1. del Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“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, el numeral 2.1. del Capítulo IV 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, dispuestas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, señalan lo siguiente:

“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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras” (Subrayado fuera de texto)

1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro adquiridos por la empresa por concepto de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (Subrayado fuera de texto)

1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “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.” (Subrayado fuera de texto)

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro de la empresa por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO: “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.” (Subrayado fuera de texto)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, bajo la dimensión de las dos regulaciones aplicables en su momento, se concluye:

CONTEXTO RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Ejecución de las Obras:

Considerando que el Hospital cumplió con las exigencias para que el Departamento de Antioquia reembolse el costo de las ampliaciones y remodelaciones, se debe reconocer un débito en la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, previo registro contable del giro del anticipo al contratista encargado de ejecutar las obras.

Adicionalmente, el Hospital debe reconocer un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, por el importe del costo de las obras ejecutadas.

Reintegro por parte del Departamento:

La restitución de los valores aplicados a las obras, deben registrarse con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito subcuenta 147064 - Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470 - OTROS DEUDORES.

CONTEXTO MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 de 2014.

Las entidades deberán evaluar conjuntamente el alcance del control sobre los bienes, incluidas sus mejoras, a la luz del Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014 y correlativamente con lo estipulado en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 aplicable al Departamento de Antioquia, en su calidad de entidad de Gobierno.

Ejecución de las Obras – control por parte del Hospital:

Si de esta evaluación se determina que el Hospital controla los bienes, incluidas sus mejoras, deberá reconocer un activo, mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS donde previamente debieron registrarse los anticipos girados al contratista encargado de ejecutar las obras.

Paralelamente deberá registrar un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Lo anterior, considerando que la destinación de la infraestructura está condicionada a ser usada únicamente para los fines previstos en el contrato de comodato y que adicionalmente deberá ser reintegrada al comodante.

Reintegro por parte del Departamento

Con el giro de recursos por parte del Departamento de Antioquia para restituir el costo de las obras, deberá registrarse un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES POR COBRAR.

Ejecución de las Obras – sin control por parte del Hospital:

Ahora bien, si se determina que el Hospital no controla los bienes, incluidas sus mejoras, deberá reconocerse un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1328- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Reintegro por parte del Departamento:

La restitución de los recursos por parte del Departamento de Antioquia deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20162000019071 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Depuración de saldos de cartera en desarrollo de lo señalado en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad de la Resolución CGN 357 de 2008

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Corrección de errores identificados en desarrollo de un proceso de depuración de saldos contables

Doctora
YANETH GIL ZAPATA
Contadora
Soacha (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037602, de fecha 19 de mayo de 2016, mediante la cual consulta sobre el procedimiento contable y la norma específica que el Hospital Mario Gaitán Yanguas de Soacha E.S.E. debe seguir en desarrollo de la gestión de depuración contable de los saldos de las cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, cuando se pretende efectuar la simple eliminación de las diferencias globales entre cifras contables y los datos reportados tanto por las áreas administrativas encargadas de la gestión, facturación o cobro de la cartera como los de origen externo.

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que esa entidad se acogió al cronograma especial para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud dispuesto en el párrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 663 de 2015) para efectos de la aplicación del Marco normativo anexo a la citada Resolución, a continuación se informa el procedimiento a seguir bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo el Marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

- Consideraciones en relación con el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

La Resolución 357 de 2008, mediante 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, fue emitida en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El procedimiento implementa controles al proceso contable público, con el objeto de que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Es así como el Artículo 2º de esta misma norma determinó que el procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público “debe 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 de texto)

Ahora bien, el numeral 3. Procedimientos de control interno contable, del anexo a la Resolución antes citada, en los numerales 3.1 y 3.2, señala:

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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con 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.

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. (...)

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte los numerales 3.8 y 3.11 de la Resolución antes citada, señalan:

“3.8. **Conciliaciones de información.** Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.

(...)

3.11. **Comité Técnico de Sostenibilidad Contable,** Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.” (Subrayados fuera de texto)

- **Consideraciones en relación con el nuevo 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 - Resolución 414 de 2014**

El Marco conceptual anexo a la Resolución 414 de 2014, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable dispuesto para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el numeral 4 señala lo siguiente:

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.

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 utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas que se anexan a la citada Resolución, en el CAPÍTULO VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en los numerales 5.1 y 5.3, referidos a las políticas contables y la Corrección de errores de periodos anteriores, señalan:

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. (...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

(...) 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 reexpresarán 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. (...)

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. (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación CGN, en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad del anexo a la Resolución 357 de 2008, establece que las entidades contables públicas deben realizar permanentemente todas las gestiones administrativas necesarias para depurar las cifras que afectan la situación patrimonial y la razonabilidad de sus estados contables, proceso para el que es imprescindible adoptar medidas pertinentes a efectos de subsanar las omisiones de orden operativo y/o administrativo en procura de garantizar la confiabilidad de la información contable, lo cual debe constituirse en una práctica rutinaria, formalizada mediante procedimientos administrativos internos.

En desarrollo del proceso de depuración de los saldos pendientes de cobro no es procedente la simple eliminación de diferencias globales entre la información contable y la suministrada por las áreas internas responsables de la facturación o la gestión de cobro de la cartera, razón por la cual la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de identificar las causas de las diferencias, utilizando

mecanismos alternos de comprobación tales como la circularización y/o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes.

Si adelantada la gestión anterior no se logra identificar el origen de las diferencias la entidad deberá conformar un expediente que contenga los papeles de trabajo elaborados en la investigación, los cuales servirán de soporte para ordenar un ajuste contable, por cuanto, frente a una depuración de carácter extraordinario, se requiere demostrar razonable y fehacientemente la imposibilidad para explicar las circunstancias que determinan las diferencias encontradas.

Ahora bien, el procedimiento anexo a la Resolución 357 de 2008, en el numeral 3.11, prevé la creación de un Comité Técnico de sostenibilidad Contable, que si bien no es una condición sine qua non, es una instancia idónea para encargarse del análisis del expediente que sirve de soporte para recomendar, cuando ella proceda, la depuración contable extraordinaria de saldos contables, determinación que debe adoptarse mediante un acto administrativo suscrito por la autoridad competente al interior de la entidad.

Igualmente, se debe tener en cuenta que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información y la creación del Comité Técnico de sostenibilidad Contable, entre otros aspectos, fueron asuntos ratificados por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 193 de mayo 5 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008 antes citada y que, según lo establece en su Artículo 6o., regirá a partir del 1º de enero de 2018.

- Registros contables en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

En este caso, para ajustar los saldos contables la entidad debitará o acreditará, según el caso, la subcuenta respectiva de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, utilizando como contrapartida, las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los derechos depurados.

- Registros contables en aplicación del Marco normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público - Resolución 414 de 2014

En cumplimiento de lo establecido en el 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,

cuando se desarrollen procesos de depuración de saldos contables, además de adelantar la gestión obligatoria señalada anteriormente, las empresas deberán atender lo previsto en el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores, Capítulo VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, que hacen parte del anexo a la citada Resolución.

CONCEPTO No. 20162000027421 DEL 21-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	- Cuentas por cobrar - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para reconocer la entrega de activos mediante un contrato de comodato Reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar y su diferencia frente a la provisión de los deudores bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente Reconocimiento de los costos por concepto de bienes y servicios recibidos de terceros

Doctora
SORAYA INÉS GUTIÉRREZ ENGATIVÁ
Contadora
Hospital de Yopal ESE
Yopal (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500041012, del 10 de junio de 2016, mediante la cual consulta lo siguiente:

1. Tratamiento contable con respecto a los equipos médicos que conforman la UCI de propiedad del Hospital de Yopal, entregados mediante un contrato de préstamo de uso o comodato a un contratista.

2. Reconocimiento del deterioro de las cuentas por cobrar en desarrollo del nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014. Al respecto pregunta si el concepto “provisiones” de deudores al que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública precedente tiene el mismo alcance y significado del “deterioro” en el nuevo Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 414 de 2014. También cuestiona si las partidas con antigüedad superior a 360 días deben ser objeto de deterioro y si es necesario reclasificarlas a cuentas por cobrar de difícil cobro.

3. Por último, consulta si el reconocimiento de los costos por concepto de servicios recibidos de terceros se debe efectuar con base en el contrato suscrito como soporte documental y, en el caso de los proveedores de suministros médico-quirúrgicos, si ello debe hacerse con base en la remisión de los bienes, asumiendo que bajo el nuevo Marco normativo contable no se requiere la factura presentada por los proveedores para efectuar registro contable.

CONSIDERACIONES

1. ENTREGA DE BIENES MEDIANTE UN CONTRATO DE COMODATO

El Título XXIX del Código Civil, en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, establece:

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

De otro lado, el Artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades públicas restricciones frente a la entrega de bienes mediante un contrato de comodato, solo que tal restricción se refiere únicamente a los bienes inmuebles, cuando señala lo siguiente:

“Artículo 38º.- Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables”. (Subrayado fuera de texto)

En todo caso, cuando se trata de la entrega de recursos a particulares, debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, reglamentado por los Decretos Nacionales 777 de 1992 y 2459 de 1993, el cual señala:

“355. Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. (Subrayado fuera de texto)

El Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el Plan Nacional y los planes seccionales de Desarrollo. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.” (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la normatividad contable, el Marco Conceptual para la preparación y presentación financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no capan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución No. 414 de 2014, en relación con los activos, 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. (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.

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por último, frente a los contratos de comodato, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto CGN N° 20162000023571 de fecha 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló lo siguiente:

“Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular: (...)

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente”. (Subrayados fuera de texto)

2. RECONOCIMIENTO DEL DETERIORO DE LAS CUENTAS POR COBRAR

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el numeral 9.1.1.3 Deudores, párrafo 154, del Plan General de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que

originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en relación con la medición posterior y las revelaciones de las Cuentas por cobrar, el numeral 2.4 de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos de las empresas públicas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014, 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas expedido mediante Resolución N° 139 de 2015, establece las cuentas contables que deben utilizarse 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).

3. RECONOCIMIENTO DE COSTOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y EL SUMINISTRO DE BIENES

El Marco normativo contable expedido por la CGN mediante la Resolución N° 414 de 2014, el cual debe ser aplicado por las empresas públicas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en relación con los principios de contabilidad, en el numeral 5 del marco Conceptual, señala lo siguiente:

“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.

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”. (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, consecuentemente con lo dispuesto por la Ley 87 de 1993, el Contador General de la Nación, en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que, entre otras, le asigna la función de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”, expidió la Resolución N° 357 de 2008, que en el numeral 3 de su anexo, referido a los procedimientos de control interno contable, indica lo siguiente:

“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. (...)

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. (...)

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. (...)

3.7. Soportes documentales.

(...) De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos”. (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, es preciso señalar que el 5 de Mayo de 2016, la CGN expidió la Resolución 193 “Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, con base en los marcos normativos de contabilidad expedidos por la CGN y en concordancia con la actualización de la implementación del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014.

CONCLUSIONES

Pregunta No - 1 Bienes entregados mediante un contrato de comodato

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. Así las cosas, cuando una Empresa pública entrega bienes a una entidad de derecho privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

Cuando se trata de un contrato de comodato mediante el cual se entregan bienes a una persona jurídica de derecho privado, corresponde a la Administración de la empresa aplicar, de manera integral, su juicio profesional para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirmar si la intención del Hospital es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica de los activos.
- Establecer quién obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos, si es el Hospital o la persona jurídica de derecho privado.
- Definir quién tiene la capacidad para restringir el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicios de los bienes entregados mediante un contrato de comodato.
- Verificar quién asume los riesgos sustanciales inherentes a los activos.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación de los activos transferidos.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros de los activos a la entidad comodataria.

En tal caso, el Hospital debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. Por tratarse de una entidad de derecho privado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Una vez se materialice la baja de los bienes, el Hospital deberá controlarlos en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

No obstante lo anterior, cuando en la transferencia de los activos se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante (Hospital) debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan esas condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto mediante un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por

subvenciones condicionadas, por cuanto la comodataria es una persona jurídica de derecho privado. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia de riesgos y beneficios económicos futuros por un periodo no sustancial de la vida económica de los activos

En este caso la comodante (Hospital) debe mantener los activos en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

El Hospital también debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. Cuando los activos transferidos a la entidad comodataria deben utilizarse para prestar servicios o actividades propias de la entidad comodante (Hospital)

En tal caso, el contrato de comodato constituye un acuerdo vinculante entre la entidad comodante (Hospital) y la entidad comodataria (entidad privada), en el que esta última adquiere el derecho a utilizar o explotar los activos recibidos para proporcionar servicios o para desarrollar actividades en nombre del Hospital durante un periodo determinado o para que explote servicios o actividades reservadas al mismo, a cambio de una compensación por los servicios o por la inversión realizada en los activos durante el periodo que cubra dicho contrato.

Si ello es así, el Hospital no debe desincorporar los activos, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos.

Pregunta No 2 - Deterioro de las Cuentas por cobrar

En atención a lo dispuesto en el párrafo 154 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública precedente, a la estimación del monto correspondiente a la contingencia de pérdida o riesgo de incobrabilidad de los saldos de cartera por factores tales como la antigüedad o el incumplimiento por la eventual insolvencia del deudor, se le denomina “provisiones”.

En el mismo sentido, en atención a lo dispuesto por el Marco normativo que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el numeral 2.4 Medición posterior, Capítulo I Activos, de las Normas anexas a la Resolución N° 414 de 2014, se debe estimar la probabilidad de pérdida, definida como un “deterioro”, el cual debe reconocerse cuando se verifique que existen indicios o evidencias

objetivas que permitan prever el incumplimiento del pago o el desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor.

Como consecuencia de lo anterior, en aplicación del Marco normativo antes citado, el deterioro corresponde al exceso del valor en libros de una cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados de la misma.

Por otra parte, cuando se prevea que la probabilidad del recaudo es remoto, la entidad deberá ordenar su reclasificación a la Cuenta 1385 CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

Uno de los criterios que debe considerar la entidad para estimar la probabilidad de recaudo es la antigüedad de las partidas pendientes de cobro, por lo que se deberá adoptar formalmente una política respecto de cuál debe ser la morosidad o antigüedad de la partida como indicador objetivo para considerar que razonablemente existe una contingencia de incobrabilidad, pero no debe ser la única, pues adicionalmente deberán contemplarse las dificultades financieras del obligado, infracciones del cumplimiento contractual, si el deudor se encuentra en procesos concursales, entre otros aspectos que puedan ser relevantes.

Consulta No 3. Reconocimiento de costos por la prestación de servicios y el suministro de bienes

En cumplimiento del principio del devengo, los costos deben reconocerse cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, es decir, cuando se consumen los beneficios económicos que proceden de los bienes o servicios utilizados en desarrollo del proceso de prestación de servicios por parte de la entidad, independientemente del momento en que se reciban las facturas o remisiones que deban presentar los proveedores de bienes o servicios. En consecuencia, la Empresa deberá adoptar las estrategias administrativas pertinentes a efectos de acopiar la información básica que le permita efectuar el correspondiente registro contable, para dar cumplimiento a los principios de devengo, esencia sobre forma y asociación.

Ahora bien, ello no se contrapone con la exigencia de que la totalidad de las operaciones realizadas por una entidad pública deben respaldarse en documentos idóneos que permitan la comprobación exhaustiva o aleatoria de la información registrada; por tanto, cada entidad, conectora de su operatividad, debe implementar procedimientos administrativos a través de manuales, instructivos o procedimientos internos, en los que determinará el tipo de documento que servirá de soporte para garantizar la relevancia y representación fiel de los saldos registrados en la contabilidad, en desarrollo de su Sistema de Control Interno Contable.

CONCEPTO No. 20162000028871 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de cuotas moderadoras por parte de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de cuotas moderadoras por parte de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud

Señor

LEOMED ALFONSO TABORDA GARCIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500056062, del 16 de agosto de 2016, en la cual solicita se le indique el procedimiento para contabilizar los mayores valores pagados en cuotas moderadoras, con respecto al costo de los medicamentos suministrados al paciente.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta

CONSIDERACIONES:

Teniendo en cuenta que a las entidades que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud, les corresponde aplicar el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público- Resolución N° 414 de 2014, se requiere considerar lo dispuesto en esta normativa, así como lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para las entidades que se acogieron al

cronograma dispuesto en la Resolución N° 633 de 2015, que modificó la Resolución 414 de 2014.

Desde la perspectiva del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los numerales 1, 2 y 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, establece lo siguiente:

“1. CAUSACIÓN DE LOS INGRESOS POR LA VENTA DE SERVICIOS DE SALUD

En el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS deben garantizar su subsistencia, para lo cual se requiere la facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación.

2. CONTRATOS POR EVENTO

Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

(...)

3. CONTRATOS DE CAPITACIÓN Y DE ATENCIÓN A VINCULADOS

En estos contratos, por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Tratándose de los contratos a vinculados, se debitan las subcuentas 140911-Atención con cargo al subsidio a

la oferta y 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. (...)

4. RECAUDO DE LA CUOTA MODERADORA Y COPAGOS.

De acuerdo con la ley, son ingresos de la Empresa Promotora de Salud-EPS, las cuotas moderadoras que reciben de los afiliados y los copagos que reciben de los beneficiarios, razón por la cual cuando la IPS efectúe el cobro por dichos conceptos, debe registrarlos como un recaudo a favor de terceros, debitando la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y acreditando la subcuenta 290503-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abone a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta 140901-Plan obligatorio de salud POS-EPS, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

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 el numeral 2 en relación con las cuentas por cobrar, señala:

“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.”

Por su parte el Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015, describe las siguientes cuentas así:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad 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.

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.”

CONCLUSIONES

- 3 Procedimiento contable para las entidades que conforman el Sistema de Seguridad Social en salud y que aún se encuentran aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, por cuanto se acogieron al cronograma especial dispuesto en la Resolución N°633 de 2015:
 - Para facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación, la Institución prestadora de servicios de salud- IPS, registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.
 - El recaudo de las cuotas moderadoras que efectúan las IPS, a favor de las Empresas Promotoras de Salud-EPS, se registra mediante un débito en la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y acreditando la subcuenta 290503-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, independientemente del costo de los medicamentos.
 - Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
 - Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abona a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 290503-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta 140901-Plan obligatorio de salud POS-EPS, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

- 4 Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud- IPS que se encuentran aplicando el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, para la facturación de la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación, registran un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

El recaudo de las cuotas moderadoras que efectúan las IPS, a favor de las Empresas Promotoras de Salud-EPS, se registra mediante un débito en la subcuenta respectiva de la subcuenta 110501-Caja principal, de la cuenta 1105-CAJA y un crédito en la subcuenta 240704-Ventas por Cuenta de Terceros, de la cuenta 2704-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, independientemente del costo de los medicamentos.

Con el giro de los recursos a la EPS, se debita la subcuenta 240704-Ventas por cuenta de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en el contrato se pacta que la cuota moderadora o el copago se abone a los derechos registrados por la IPS, se debita la subcuenta 240704-Ventas por cuenta de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20162000028381 DEL 29-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos – Activos intangibles Provisiones
	SUBTEMAS	Estimación del valor recuperable de intangibles por servidumbres con vida útil indefinida. Tratamiento contable de las variaciones en el valor de las cuentas por cobrar que surgen de las reclamaciones presentadas por parte de los usuarios del servicio público. Tratamiento contable de las recuperaciones de las provisiones constituidas para el pago del impuesto de industria y comercio

Doctor

JAIME HERNÁN REY MONTERO
Gerente General
Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.
Villavicencio, Meta

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500034222, del 3 de mayo de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de:

1. Estimar el valor recuperable de los activos intangibles por servidumbres con vida útil indefinida sólo cuando existan indicios de deterioro del valor.
2. Registrar como cambios en una estimación contable, las variaciones en el valor de las cuentas por cobrar que surgen de las reclamaciones presentadas por parte de los usuarios del servicio público.
3. Reconocer como cambios en una estimación contable, las recuperaciones de las provisiones constituidas para el pago del impuesto de industria y comercio originadas al hacer uso de los incentivos tributarios otorgados por los municipios.

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

Con el propósito de dar respuesta a su primera inquietud, el numeral 16.1 del Capítulo I 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, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en relación con el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de los activos, señala:

“La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo a favor de la empresa, las cuales son, en buena medida,

independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.”
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 16.2 del Capítulo I de esta misma normatividad, respecto de la periodicidad en la comprobación del deterioro del valor, establece lo siguiente:

“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 estimaré 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.

Para el caso de a) los activos intangibles con vida útil indefinida (...) c) la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, la empresa comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. Esta misma periodicidad aplicará para las unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía de acuerdo con esta Norma.” (Subrayado fuera de texto)

Para dar respuesta a su segunda inquietud, el numeral 5.3 del Capítulo VI 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, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, con respecto a la corrección de errores, señala lo siguiente:

“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 reexpresarán 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 inateriales 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 (...)" (Subrayado fuera de texto)

Para efectos de atender su tercera inquietud, el numeral 5.2 del Capítulo VI de esta misma normatividad, en relación con las estimaciones contables, estipula lo siguiente:

"Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos...

...No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo... (...)

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. La Electrificadora del Meta S.A. E.S.P. debe evaluar si los activos intangibles por servidumbres con vida útil indefinida, generan o no entradas de efectivo independientes de

los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. Como consecuencia de ello, podrán presentarse las siguientes situaciones:

Comprobación del deterioro para activos individualmente considerados. Si como resultado de esta evaluación, se determina que los activos intangibles por servidumbres con vida útil indefinida generan entradas de efectivo independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos, la empresa debe estimar anualmente el valor recuperable independientemente de que existan indicios de deterioro del valor, aclarando que sólo debe registrarse una pérdida por deterioro cuando el valor en libros del activo supere su valor recuperable.

Comprobación del deterioro para Unidades generadoras de efectivo. Si los activos intangibles por servidumbres con vida útil indefinida no generan entradas de efectivo independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos, la empresa efectuará la comprobación del deterioro del valor a la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo intangible sólo cuando existan indicios de deterioro, razón por la cual sólo hará estimación formal del valor recuperable cuando se presenten tales indicios de deterioro.

Ahora bien, si a la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece el activo intangible, se la ha distribuido el importe de la plusvalía originada en una combinación de negocios, la Empresa debe estimar anualmente el valor recuperable de la unidad generadora de efectivo, con independencia de la existencia de indicios de deterioro del valor.

2. Las variaciones en el valor de las cuentas por cobrar que surgen de las reclamaciones presentadas por parte de los usuarios del servicio público, deben contabilizarse como corrección de errores, pues realizada la investigación sobre las desviaciones en la facturación, puede determinarse que, dentro de sus posibles causas, se encuentran las omisiones, las inadvertencias, la mala interpretación de los hechos, los errores aritméticos o los fraudes, y podría esperarse que razonablemente la empresa hubiese podido obtener conocimiento sobre estos hechos al momento de preparar sus estados financieros.

De ello se desprende que las variaciones en el valor de las cuentas por cobrar que surgen de las reclamaciones presentadas por los usuarios deben contabilizarse afectando el resultado del periodo si la facturación corresponde a servicios prestados en el periodo corriente, en tanto que si las facturas corresponden a servicios prestados en periodos pasados, deberá procederse a la corrección retroactiva, aplicando los lineamientos establecidos para la corrección de errores, los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

Así lo anterior, no es procedente contabilizar este tipo de variaciones de las cuentas por cobrar

como cambios en una estimación contable.

3. Las recuperaciones de las provisiones constituidas para el pago del impuesto de industria y comercio, originadas al hacer uso de los incentivos tributarios otorgados por los municipios, deben contabilizarse como cambios en una estimación contable considerando que existe incertidumbre sobre el uso del incentivo por parte de la empresa.

Por lo anterior, las recuperaciones de las provisiones deben reconocerse de forma prospectiva de acuerdo con los lineamientos establecidos para el reconocimiento de los cambios en una estimación contable, los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

No obstante, conviene señalar que si las variaciones en el valor de las provisiones constituidas se originan como resultado de no utilizar apropiadamente la información fiable disponible en la fecha de su estimación o como resultado de no aplicar técnicas o metodologías adecuadas, estas variaciones deben tratarse como una corrección de errores, bajo los lineamientos establecidos para la corrección de errores, los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20162000029681 DEL 03-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Cuentas de orden acreedoras de control
	SUBTEMAS	Depuración contable, en atención a lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016, causación de obligaciones por servicios de salud y procedimiento contable aplicable a las glosas

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos Gastos

SUBTEMAS	Registro del valor de los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones para el pago de aportes patronales, girados por la Nación, directamente a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E
-----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor
OMAR ANDRÉS ÁLVAREZ MEJÍA
 Director
 Instituto Departamental de Salud de Nariño
 Pasto - Nariño

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500052672, del 1 de agosto de 2016, mediante la cual informa que según la Ley 1797 de 2016, por la cual se regula la operación del sistema general de seguridad social en salud, los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado (ESE), financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin y serán girados por la Nación directamente a la cuenta maestra de las ESE para que estas realicen los pagos a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA).

Manifiesta que esta disposición modifica los registros señalados en el procedimiento sobre aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, sin situación de fondos, indicados en el numeral 5 del capítulo XIII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, razón por la cual solicita se les indiquen los registros contables para el recaudo de los mencionados recursos y tener en cuenta estos cambios para los procedimientos que se expidan bajo los nuevos marcos normativos.

De otra parte, informa que la misma Ley establece que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros, para lo cual el Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, razón por la cual solicita se le indique cual es el procedimiento contable que conforme a la Ley deben aplicar los entes territoriales y las ESE, en razón a que deben dar cumplimiento a la Ley en un plazo máximo de 90 días a partir del 13 de julio.

Así mismo, indica que al revisar la Resolución N° 620 de 2015 no existe cuenta para el registro de la sobretasa al licor de que trata el parágrafo 1 del artículo 8 de la Ley N° 1393 de 2010, por lo cual solicita se cree una subcuenta para registrar este recaudo.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES:

- **Registro del valor de los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones para el pago de aportes patronales, girados por la Nación, directamente a las Empresas Sociales del Estado-E.S. E**

El artículo 2 de la Ley 1797 de 2016, establece:

“...A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresa Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA)”.

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, se requiere considerar lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, y el numeral “5. Aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP:

- En relación con las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, 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.

(...)

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 a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Por su parte, en relación con los ingresos y gastos, el referido marco normativo establece:

“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.

6.1.5. 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. (...)
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad 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.

2424-DESCUENTOS DE NOMINA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.”

De otra parte el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución N° 663 de 2015, señala:

“Párrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social e Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 12 de enero y el 31 de diciembre d 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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 de texto)

Periodo de aplicación: es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.”

El numeral 5 del procedimiento contable para reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala:

“5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.”

2) Causación de obligaciones por servicios de salud y procedimiento contable aplicable a las glosas, y depuración contable, en atención a lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016.

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública y con relación al reconocimiento de la facturación radicada y que se encuentra en proceso de auditoría, la Contaduría General de la Nación, expidió el concepto 20162000026631, el cual en las conclusiones, señaló:

“En cumplimiento del principio de Devengo, la causación de obligaciones por servicios de salud-Subsidio a la oferta, para quienes tengan a cargo el pago de dichos servicios, procede una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se materialicen los preceptos determinados en el artículo 7 del Decreto Ley N° 1281 de 2002.

Con la recepción de los servicios de salud, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

2. Procedimiento contable aplicable a las glosas

De presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y por ende son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, en el Marco de las Resoluciones N° 354 y 356 de 2007, 533 y 620 de 2015, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

1) Si la glosa no subsanable se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la Entidad debe reversar el pasivo y gasto reconocidos, con un débito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD.

(...)

2) Si la glosa no subsanable se presenta en un periodo posterior a aquel en el cual se causó el gasto, la entidad responsable del pago debe revesar el pasivo y reconocer un ingreso, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 480890- Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, hasta el 31 de diciembre de 2016 o 480890- Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, a partir del 1 de enero de 2017.

Adicionalmente, la Entidad deberá llevar el control de las glosas en la subcuenta 939012- Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).”

Con relación al saneamiento contable indicado en la Ley N° 1797 de 2016, el artículo 9, señala:

“Artículo 9. Aclaración de Cuentas y Saneamiento Contable. Las instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar

permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.

El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, términos y fechas referidos al proceso de glosas aplicadas por las entidades promotoras de Salud y demás entidades obligadas a compensar, asociadas a la prestación del servicio de salud. El saneamiento contable responsabilidad de las IPS y EPS, según el caso, deberá atender como mínimo lo siguiente:

a) Identificar la facturación radicada (No existe una cuenta contable para que las Entes Territoriales reflejen la Facturación que se recibe para auditoria)

b) Reconocer y registrar contablemente los pagos recibidos, las facturas devueltas y las glosas; y las actas de conciliación que resulten del acuerdo obligatorio definitivo de las partes y en las que actuó la Superintendencia Nacional de Salud de oficio o a solicitud. (En la actualidad todos estos momentos se registran en la cuenta de orden) 939012 facturación glosada en la adquisición de servicios de salud). (...)

d) La cartera irrecuperable, como resultado de la conciliación y depuración contable, que no se encuentre provisionada, deberá reclasificarse a cuentas de difícil cobro, provisionarse y castigarse en el ejercicio contable en curso, según corresponda; ..." (Subrayado fuera de texto)

Parágrafo 1°. A partir de la vigencia de la presente ley la depuración y conciliación de cuentas debe realizarse en un plazo máximo de 90 días, salvo los casos en que amerite la ampliación de dicho plazo."

De otra parte, el artículo 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad la Resolución 357 de 2008, mediante 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, señala:

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.”. (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“(…) 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad. (Subrayados fuera de texto)

- **Cuenta para el registro contable de la sobretasa al licor**

El artículo 8 de la Ley 1393 de 2010, señala: “Modificase el primer inciso, sus numerales, y el parágrafo 1° del artículo 50 de la Ley 788 de 2002, los cuales quedan así:

"Artículo 50. Tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares (...)

Parágrafo 1°. Del total recaudado por concepto del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y/o participación, una vez descontado el porcentaje de IVA cedido a que se refiere el parágrafo 2° del artículo 50 de la Ley 788 de 2002, los departamentos destinarán un 6% en primer lugar a la universalización en el aseguramiento, incluyendo la primera atención a los vinculados según la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional; en segundo lugar, a la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado. En caso de que quedaran excedentes, estos se destinarán a la financiación de servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda, la cual deberá sujetarse a las condiciones que establezca el Gobierno Nacional para el pago de estas prestaciones en salud". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada una de las inquietudes planteadas en la consulta:

- **Reconocimiento de los giros del Sistema General de Participaciones para el pago de aportes patronales, girados a las cuentas de las E.S.E.**

Teniendo en cuenta que alguna Empresas Sociales del Estado-E.S.E, actualmente se encuentran aplicando el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público a partir del año 2016, en tanto que otras E.S.E se acogieron al cronograma especial dispuesto en el Artículo 2° de la Resolución N°

663 de 2015, mediante la cual se modificó el Artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, a continuación se señala el procedimiento que deben aplicar cada grupo de ellas.

1.1 Empresas Sociales del Estado-E.S.E que actualmente están aplicando la Resolución N° 414 de 2014.

- El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales de la cuenta 2511-Beneficios a empleados a corto plazo y las subcuentas 242421-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

b) El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

c) El recaudo de los recursos que transfiere la Nación, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a cuentas bancarias de la E.S.E, estas entidades efectuarán un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

d) Con el pago de los aportes a los respectivos fondos, debitará las cuentas por pagar señaladas en el literal a) y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.2 Empresas Sociales del Estado-E.S.E, que se acogieron al cronograma especial señalado en el Artículo 2° de la Resolución N° 663 de 2015 y en consecuencia aún están aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

- Para efectos de la causación de la cuenta por pagar por concepto de aportes y de la cuenta por cobrar por concepto de prestación de servicios, las E.S.E y las IPS, deberán aplicar lo definido en numeral 5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES, señalado en el literal b del numeral 1.1 de las consideraciones.

- Para el reconocimiento del recaudo, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a cuentas bancarias, a partir de la vigencia de la Ley N° 1797 de 2016, la E.S.E registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta por cobrar por concepto de prestación de servicios.

Con el pago de los aportes a los fondos, debitará la cuenta por pagar por cada concepto y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es preciso señalar que estas entidades, en cumplimiento de lo señalado en el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución N° 414 de 2014 según la modificación efectuada mediante el Artículo 2° de la Resolución N° 663 de 2015, de manera simultánea prepararán información de acuerdo con el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014, y como consecuencia de ello deberán aplicar paralelamente lo definido en el numeral 1.1 de estas conclusiones.

2) Causación de obligaciones por servicios de salud y procedimiento contable aplicable a las glosas, y depuración contable, en atención a lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016.

Con relación a la cuenta contable para registrar la facturación que se recibe de la E.S.E y que es objeto del proceso de auditoría, las entidades territoriales deben aplicar lo dispuesto en el concepto N° **20162000026631** expedido al Departamento Administrativo Distrital de Salud de Cartagena, donde se señala que la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, con independencia de que la facturación se encuentre en proceso de auditoría. Una vez se efectuó la conciliación entre las partes y se establezcan las glosas definitivas, aplicará lo dispuesto en el numeral 2 de las conclusiones del concepto anteriormente mencionado.

Por otra parte, deben adelantarse los cruces de información con los diferentes acreedores, en cumplimiento de la Resolución N° 357 de 2008 mediante 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, la cual actualmente se encuentra vigente y es de obligatoria aplicación para las entidades públicas hasta el 31 de diciembre de 2016, dando así cumplimiento a lo establecido en la Ley N° 1797 de 2016 en lo relacionado con la aclaración de cuentas y saneamiento contable.

A partir del 1° de enero de 2017, las entidades deben aplicar la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

- **Cuenta para registrar la sobretasa al licor.**

Sobre el particular, el Parágrafo 1° del artículo 8 de la Ley N° 1393 de 2010 no se refiere a la sobretasa al licor sino a la destinación de las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. Por lo tanto, el recaudo es en un todo, un impuesto en sí mismo, razón por la cual deberá registrarse en las subcuentas 130522 y 131022 denominadas Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual de las cuentas 1305-IMPUESTO POR COBRAR DE VIGENCIA ACTUAL y 1310- IMPUESTOS POR COBRAR DE VIGENCIAS ANTERIORES, respectivamente, contempladas en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 DE 2015.

CONCEPTO No. 20162000038101 DEL 29-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	- Cuentas por cobrar - Ingresos – Venta de servicios
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transacciones producidas en desarrollo de la prestación del servicio público de aseo, de conformidad con lo señalado en el Decreto distrital 564 de 2012, por medio del cual se adoptó el “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo” de Bogotá D.C.

Doctora
BEATRIZ ELENA CÁRDENAS CASAS
Directora General
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos de Bogotá D.C. (UAESP)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165000065282, del 29 de septiembre de 2016, mediante la cual solicita la revisión de

concepto emitido radicado con el N° 20152000042111 del 28 de octubre de 2015, en relación con el procedimiento para el reconocimiento de las transacciones producidas en desarrollo del “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo” implementado en Bogotá, D.C., para lo cual se presentan los siguientes argumentos:

“1. Competencias y naturaleza jurídica de la UAESP

Según el artículo 5 de la Ley 142 de 1994, la competencia de los municipios es garantizar que se presten adecuadamente los servicios públicos domiciliarios, entre los cuales se encuentra el servicio de aseo, pero no prestarlos directamente, salvo algunos casos especiales determinados en el artículo 6 de la misma norma.

En este mismo sentido, la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, según el artículo 116 del Acuerdo 257 de 2006: tiene por objeto garantizar la prestación, coordinación, supervisión y control de los servicios de recolección, transporte disposición final, reciclaje y aprovechamiento de residuos sólidos, la limpieza de vías y áreas públicas; los servicios funerarios en la infraestructura del Distrito y del servicio de alumbrado público.” (Negrilla fuera de texto).

Así las cosas, la Unidad Administrativa Especial es una Entidad del orden Distrital del Sector Descentralizado por servicios, de carácter eminentemente técnico y especializado, que si bien tiene por objeto, como ya se señaló, garantizar la prestación del servicio público de aseo, no es prestadora de dicho servicio público domiciliario en los términos del artículo 15 de la Ley 142 de 1994 (Régimen de los Servicios Públicos Domiciliarios).

Al no ser entonces la UAESP una persona prestadora del servicio de aseo, es claro que no tiene una relación contractual con los usuarios del servicio, no les presta el servicio, no cobra, ni factura ni recauda el costo de la prestación, no realiza reporte de información al Sistema unico de Información -SUI- manejado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios – SSPD y no es vigilado por la precitada Superintendencia.

3. Naturaleza de los ingresos y el presupuesto de la UAESP

Como lo establece el artículo 117 del Acuerdo 257 de 2006: “La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos tiene los siguientes recursos económicos:

- a. El aporte del Presupuesto Distrital necesario para el funcionamiento e inversión de la Entidad.
- b. Las sumas, valores o bienes que reciba por la enajenación o arrendamiento de bienes de su propiedad y de servicios de cualquier naturaleza.
- c. Los recursos y bienes que reciba a título de donación o asistencia técnica, nacional o internacional.”

En la actualidad, dado que la UAESP no presta ningún servicio directamente, sus recursos provienen del Presupuesto Distrital.

3. Relación contractual con los usuarios

Se resalta que existe contrato de servicios públicos domiciliarios en los términos del artículo 128 de la Ley 142 de 1994, entre una empresa de servicios públicos que presta dichos servicios y los usuarios a cambio de un precio en dinero.

En este contexto, en el Distrito Capital existen dos prestadores que tienen la relación directa con el usuario: EAB ESP y Ciudad Limpia ESP, los cuales ostentan la titularidad del servicio frente a sus usuarios y por ende la titularidad del Contrato de Servicios Públicos (CSP) — Contrato de Condiciones Uniformes (CCU).

Se destaca que los CSP se caracterizan por ser contratos de “adhesión” y de “condiciones uniformes”, en donde las partes se obligan mutuamente a través de reglas o cláusulas que no son discutidas libre y previamente, sino que han sido preestablecidas por una de las partes, las cuales son aceptadas por la otra parte a través de su adherencia y no requieren de formalidades como la firma de las partes.

4. Naturaleza de los ingresos provenientes del recaudo tarifario por la prestación del servicio de aseo

Las fórmulas de tarifas con las que se cobra el servicio garantizan la recuperación de los costos y gastos propios de operación, incluyendo la expansión, la reposición y el mantenimiento, y permiten remunerar el patrimonio de los accionistas en la misma forma en la que lo habría remunerado una empresa eficiente en un sector de riesgo comparable.

Aparte de los anteriores conceptos, lo único que se puede incluir en las tarifas de cobro es el factor de contribución que se aplica a los usuarios de estratos 5, 6, y sectores industrial y

comercial para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2 y, con algunas condiciones, al estrato 3.

Este recargo o factor de contribución, de conformidad con lo señalado por la H. Corte Constitucional en Sentencia C- 086 de 1998, es un impuesto con una destinación específica, independiente de la forma como ha sido denominado por las distintas leyes.

Para el manejo de los recursos de subsidios y contribuciones los concejos municipales están en la obligación de crear los “fondos de solidaridad y redistribución de ingresos”. En el evento de generarse excedentes por contribución, éstos se deben manejar de acuerdo con lo establecido en el artículo 89 de la Ley 142 de 1994 y su reglamentación compilada en el Decreto 1077 de 2015.

Por todo lo anterior, los ingresos tarifarios que provienen de la prestación del servicio de aseo no pueden ser propiedad ni de la UAESP ni del Distrito y por ende no deben ingresar a sus Presupuestos; por cuanto pertenecen al esquema del servicio de aseo y están afectos a las actividades o componentes del mismo y cubren los costos y gastos en que incurre cada prestador para garantizar el servicio, incluyendo su rentabilidad, o de otra parte son contribuciones para cubrir los subsidios.

En el evento en que la UAESP o el Distrito ingresara a sus presupuestos dichos recursos, se estaría apropiando de algo que no le pertenece y que no se encuentra regulado en su estatuto, pues no le son aplicables los principios presupuestales contenidos en el mismo.

Son ingresos de cada uno de los prestadores del servicio, así como también son de ellos los costos y gastos en que incurren para la prestación del servicio.

5. Registros contables bajo este esquema

Teniendo en cuenta todas las consideraciones anteriores, se tiene que cada uno de los operadores del servicio debe registrar contablemente como ingreso lo que recibe por la prestación en cada una de las áreas, y reflejar en sus Estados Financieros los costos y gastos propios de dicha operación.

En este sentido, se recalca que no son ingresos de la UAESP, dado que esta entidad no ha prestado dichos servicios y, de igual manera, no genera costos y gastos para la prestación de los mismos.

Por su parte, la EAB, como administrador del Sistema, y según lo establecido en la cláusula primera del Otro si No. 6 del Contrato Interadministrativo No. 017 de 2012, tiene como obligaciones:

“Llevar la gestión comercial y financiera del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá. (...) así como los registros contables del esquema financiero del servicio, subsidios y contribuciones hasta que se adjudique la licitación para el servicio de aseo, fecha en la cual terminará el Contrato 017 de 2012.”

Quiere lo anterior decir que la EAB lleva los registros contables de las transacciones de dinero, en efecto como lo manifiesta la misma empresa, no como dueño y manejador de todo el esquema de prestación del servicio, pero si como recaudador de los recursos, y pagador a los diferentes operadores. De igual manera, esta empresa, como prestadora, refleja en sus Estados Financieros los ingresos, costos y gastos por el servicio que suministra en el área atendida por ella.

Petición

De acuerdo con las consideraciones expuestas, comedidamente se solicita reconsiderar el concepto expedido por la CGN en octubre de 2015 sobre el tema en cuestión. Atendiendo las conclusiones de dicho concepto, se tiene:

1. Cada prestador del servicio registra en la actualidad los ingresos, costos y gastos por la prestación del servicio de aseo en cada una de sus áreas de operación.
2. Los ingresos generados provenientes de las tarifas de aseo no deben ingresar la Presupuesto del Distrito, por cuanto pertenecen al esquema del servicio de aseo y están destinados a cubrir los costos de prestación del servicio y, en algunos casos a pagar un ‘sobrecosto’ para atender criterios de solidaridad.
3. Si bien la EAB registra contablemente como ingresos los montos pactados contractualmente por la operación en las zonas asignadas por la UAESP, también lo es que debe llevar el registro que controla el manejo de los recursos como recaudador y pagador de todo el esquema de la prestación del servicio de aseo.

4. Dentro de la relación contractual derivada del Contrato Interadministrativo 017 de 2012, la EAB tiene la obligación contractual de llevar los registros contables del esquema.

5. Bajo el esquema de prestación del servicio de aseo actual, las empresas EAAB y Ciudad Limpia son las que tienen suscrito con los usuarios el CSP-CCU.

6. Por lo anterior, si bien existe una relación contractual entre la UAESP y los prestadores para garantizar el servicio, la relación contractual de los usuarios por la prestación del servicio (CSP-CCU) es con los prestadores.

7. La EAAB tiene relación directa con los suscriptores del servicio de aseo de la zona atendida por la Aguas de Bogotá, Lime y Aseo Capital.

8. La UAESP decide sobre la utilización de los recursos en la medida en que debe garantizar la prestación del servicio de aseo en Bogotá.

9. En la actualidad, dado que la UAESP no presta ningún servicio directamente, sus recursos provienen del Presupuesto Distrital.

En todo caso, es pertinente precisar que en modo alguno estamos indicando que los recursos del esquema pertenezcan a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá - EAB, sino por el contrario, lo que se está indicando es que cada prestador del servicio de Aseo lleva la contabilidad de sus ingresos y costos relacionados con ocasión a la prestación del servicio de aseo en la ciudad; para lo cual respecto de todo lo facturado, recaudado y pagado con cargo al sistema, la EAB lleva un registro contable de todos los ingresos y egresos del esquema generados a favor de terceros.

Una vez terminado el Contrato suscrito con la EAB, se procederá a la liquidación del contrato y, en el evento de existir remanentes, los mismos se trasladarán a un encargo fiduciario constituido para la prestación del servicio de aseo mediante el esquema de áreas de servicio exclusivo y/o en su defecto, se devolverán a los usuarios, sin que tales recursos puedan ingresar ni a la EAB ni al presupuesto de la UAESP, conforme a los argumentos expuestos en el presente documento”.

CONSIDERACIONES

I. RELACIONADAS CON EL ESQUEMA DE ASEO

El Acuerdo 257 de 2006, "Por el cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, Distrito Capital, y se expiden otras disposiciones", en los Artículos 116 y 117, señala:

“Artículo 116. Naturaleza, objeto y funciones básicas de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos. La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, está organizada como una Unidad Administrativa Especial del orden distrital del Sector Descentralizado por servicios, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita a la Secretaría Distrital del Hábitat.

Tiene por objeto garantizar la prestación, coordinación, supervisión y control de los servicios de recolección, transporte, disposición final, reciclaje y aprovechamiento de residuos sólidos, la limpieza de vías y áreas públicas; los servicios funerarios en la infraestructura del Distrito y del servicio de alumbrado público. (...)

Artículo 117. Patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos. El patrimonio de la entidad estará constituido por los bienes que conforman el patrimonio de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, y los que adquiera a cualquier título o le sean asignados, con posterioridad.

La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos tiene los siguientes recursos económicos:

- a. El aporte del Presupuesto Distrital necesario para el funcionamiento e inversión de la Entidad.
- b. Las sumas, valores o bienes que reciba por la enajenación o arrendamiento de bienes de su propiedad y de servicios de cualquier naturaleza.
- c. Los recursos y bienes que reciba a título de donación o asistencia técnica, nacional o internacional.” (Subrayados fuera de texto)

Mediante el Decreto N° 564 de 2012 el Distrito Capital adoptó el “Esquema Transitorio del Servicio de Aseo”, que en su artículo 8°, determina: “Con el propósito de asegurar la continuidad del servicio de aseo, en los términos establecidos por la Ley, la prestación se podrá hacer a través de Empresas de Servicios Públicos pertenecientes al Distrito a través de convenios o contratos que celebre la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos – UAESP para el efecto.”

En desarrollo de tal disposición, además de pactar los contratos de operación con prestadores y operadores privados, la UAESP suscribió el Contrato Interadministrativo 017 de 2012 con la EAB–ESP cuyo objeto lo constituye “La gestión y operación del servicio público de aseo en el área de la ciudad de Bogotá D.C., en sus componentes de recolección, barrido, limpieza de vías y áreas públicas, corte de césped, poda de árboles en áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición final y todas las actividades de orden financiero, comercial, técnico, operativo, educativo y administrativo asociados”.

Así mismo, el Otro Si No. 02 del Contrato Interadministrativo mencionado modifica las obligaciones del contratista, en cuanto a la administración de los recursos del sistema, determinando lo siguiente:

“(...) 5. Llevar a cabo la gestión comercial y financiera del servicio de aseo en la ciudad de Bogotá del esquema de servicio contratado, con sujeción a los términos y condiciones que se establecen en el reglamento comercial. Para estos efectos, EL CONTRATISTA debe tener en cuenta que la gestión comercial comprende, entre otras actividades, el manejo del catastro de usuarios, la facturación del servicio, el manejo de cartera, el recaudo de los pagos, y la administración del recaudo y los demás recursos del sistema a través de una cuenta bancaria de recaudo especial, o a través de un encargo fiduciario, los registros contratos del esquema financiero del servicio y de los subsidios y contribuciones directamente o a través del encargo fiduciario y la atención al usuario”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en cumplimiento de la cláusula No. 5 del mismo Contrato Interadministrativo, mediante la Resolución 365 de 2013 de la UAESP se expidió y adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., el cual aplica a los contratos 257, 260, 261 y 268 de 2012, y al contrato interadministrativo 017 de 2012, que en numeral 2° menciona los principios para la prestación del servicio de aseo en Bogotá, D.C., señalando:

“2.1. Autonomía

Prestadores: Son las empresas de servicios públicos domiciliarios debidamente autorizadas para prestar el servicio de aseo que han celebrado un contrato con la UAESP, y el contrato de servicios públicos con los suscriptores. En este caso corresponde a las empresas Ciudad Limpia S.A. ESP y Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá- ESP (EAAB).

Operadores: Son las empresas autorizadas para realizar las actividades operativas del servicio de aseo que han celebrado un Contrato con la UAESP o con la EAAB.

Los Operadores y/o Prestadores del servicio de aseo, gozarán de autonomía financiera, administrativa, operativa, técnica y comercial, para la ejecución del contrato suscrito, debiéndose mantener siempre bajo las condiciones que se fijan en este reglamento, en el contrato y en los documentos que hacen parte del mismo”. (Subrayados fuera de texto)

La citada Resolución, en el numeral 3° establece las responsabilidades de la UAESP, los prestadores y los operadores en la ejecución de las actividades comerciales y financieras que se deben desarrollar en la prestación del servicio de aseo en el Distrito Capital. En tal sentido,

el numeral 3.1. indica las obligaciones generales de los prestadores y operadores del servicio público de aseo dentro de las cuales se dispone:

“3.1.1. Facturación conjunta. La EAAB facturará de forma conjunta el servicio de aseo con el servicio de acueducto y alcantarillado de Bogotá; de igual manera, la EAAB tiene la libertad de suscribir convenios de facturación de aseo con otras empresas de servicios públicos para facturar el servicio de aseo.

La EAAB liquidará y facturará el monto a cobrar por el servicio ordinario de aseo y actividades complementarias, de acuerdo con las tarifas vigentes expedidas por la entidad tarifaria local, teniendo en cuenta la periodicidad de cobro, los datos básicos de los usuarios, los descuentos, los servicios especiales, los montos adeudados de periodos anteriores y las financiaciones.

Así mismo imprimirá y distribuirá a los usuarios las facturas de cobro por la prestación del servicio de aseo, teniendo en cuenta lo dispuesto en el presente reglamento.

La EAAB, podrá establecer y acordar con los demás operadores y/o prestadores el valor de la facturación conjunta, siempre y cuando esté establecido en los contratos señalados en el numeral 1 de este Reglamento, de acuerdo con las actividades que cada uno realice en el proceso de la gestión comercial.

3.1.2. Facturación directa. Será responsabilidad de la EAAB, la liquidación, impresión, distribución y entrega de las facturas de los usuarios que no son objeto de la facturación conjunta. Los prestadores deben actualizar esta información comercial para poder desarrollar las actividades. (Subrayados fuera de texto)

En el numeral 3.2. se describen las obligaciones que debe asumir la EAB-ESP, en virtud del convenio interadministrativo, dentro de las cuales se menciona:

“(...) **b.** Proveer un único sistema de información comercial (SIC) que comprenderá las licencias del software, hardware y demás aplicativos informáticos necesarios para manejar el sistema operativo, las bases de datos, los desarrollos y parametrizaciones que se requieren durante la ejecución contractual y demás funcionalidades necesarias para garantizar una adecuada gestión comercial y financiera. Al sistema accederán la UAESP, los operadores, prestadores, la interventoría o a quien la primera autorice (...)

o. Establecer la tarifa mensual del servicio en el área de prestación que le corresponde, en su condición de entidad tarifaria local, por ser prestador del servicio en el D.C. previa entrega de la información requerida por parte de los responsables de suministrarla.

La Gestión comercial, contemplada en el numeral 3.3. Comprende las actividades de atención al usuario, administración, actualización y mantenimiento de catastro de usuarios, medición y actualización de aforos, reporte de información al SUI, liquidación, facturación y administración de la cartera". (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la administración, actualización y mantenimiento del catastro de usuarios, el numeral 3.4 establece, entre otras responsabilidades:

"a. Los operadores y prestadores deben ejecutar las acciones de administración, gestión y reporte oportuno a la base de datos de todos los usuarios y suscriptores del servicio público domiciliario de aseo, denominado catastro de usuarios y reportarlas al SIC, de acuerdo con la estructura que se disponga para tal efecto. (...)

c. La EAAB es el responsable de incorporar nuevos usuarios y suscriptores, verificar cambios en la estratificación socioeconómica, (...)

Es obligación de los operadores, actualizar el catastro de usuarios por inexistencias de cuentas contrato para la facturación del servicio de acueducto y/o alcantarillado. En ese evento, se deberá utilizar la información y registro disponibles en otras entidades distritales, de ser necesario."

El numeral 3.5. Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo, determina que "Los ingresos que se generen por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP. Así mismo, dispone que los ingresos de la EAAB corresponden exclusivamente a los montos pactados contractualmente por la operación en las zonas asignadas por la UAESP, así como las que se deriven de la realización de la gestión comercial en toda la ciudad", esto es, la remuneración por la liquidación, facturación, administración del catastro de usuarios, la gestión de cartera y recaudo de otros operadores y/o prestadores. (Subrayado fuera de texto)

En el desarrollo de este proceso la EAB-ESP, según el numeral 3.5.1., tiene dentro de sus obligaciones **"(...)** **b. Liquidar la facturación para su zona de prestación de servicio e imprimir y distribuir la facturación para la totalidad del Distrito Capital del servicio público domiciliario de aseo (...)**." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.5.2. Establece respecto al proceso de liquidación y facturación que la UAESP tiene dentro de sus responsabilidades, "ejercer el control y/o supervisión de la liquidación de las facturas y/o cuentas de cobro que deban ser entregadas a los usuarios, verificándose que estén acordes con las metodologías tarifarias y demás regulación vigente (...)" (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.6. Gestión financiera determina las responsabilidades de la UAESP, los prestadores y los operadores en la gestión de recaudo, cartera y pagos del esquema de aseo.

En cuanto a las responsabilidades de la EAB-ESP correspondientes al recaudo, menciona entre otras, las siguientes:

“3.6.1.1. La EAAB es responsable de adelantar todas las actividades necesarias para el recaudo de los pagos efectuados por los usuarios por los diferentes conceptos de la gestión comercial, financiera y operativa del servicio de aseo. Estas actividades serán ejecutadas a través de un encargo fiduciario que será contratado por la EAAB para la administración de los recursos y pagos autorizados por la UAESP.

La facturación a los usuarios, el recaudo, la orden de desembolsos y la cobranza de la cartera que se genere a partir del 18 de diciembre de 2012 por la prestación del servicio de aseo, estará a cargo de la EAAB; en consecuencia será esta Empresa, con previa autorización de la UAESP, la que ordenará al encargo fiduciario el pago de las facturas de cobro de los operadores por concepto de la remuneración pactada en los respectivos contratos de operación y los demás desembolsos a que haya lugar.” (Subrayados fuera de texto)

En relación con la gestión de cartera, el numeral 3.6.2. indica que “Los Prestadores son los responsables de adelantar todas las acciones necesarias para administrar adecuadamente la cartera generada por la facturación del servicio de aseo, a partir del 18 de diciembre de 2012.”

Así mismo determina en el numeral I), entre otros aspectos, que los prestadores deben:

“a. Llevar en su respectivo Sistema de Información Comercial, el registro de la cartera del servicio de aseo clasificada por edades y tipos de facturación (Conjunta y directa). Este registro de cartera debe estar desagregado por conceptos, indicando claramente los costos adeudados y los intereses de mora liquidados.

b. Adelantar las acciones administrativas o jurídicas necesarias para la recuperación de la cartera generada a partir del 18 de diciembre de 2012. Lo anterior, sin perjuicio de las negociaciones que adelante la EAAB con los operadores privados para la ejecución de las acciones tendientes a la recuperación de esta cartera.

c. Los Prestadores deberán adelantar las acciones de verificación en campo necesarias para la depuración de cartera, que corresponda a cada una de las Zonas de operación. Para lo anterior, se deberá unificar criterios y políticas y establecer un instructivo de cartera que armonice los procedimientos que adelantan los Operadores y los Prestadores (...).” (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la cartera generada con anterioridad al 18 de diciembre de 2012, es decir aquella resultante de la liquidación de la concesión de aseo anterior, en el numeral III) establece:

a. Los concesionarios anteriores son los responsables de adelantar la gestión de recuperación de la cartera de sus zonas, ASE o APS, de sus respectivas concesiones. Estas gestiones comprenden además de las financiaciones, acuerdos de pago, depuración de cartera, todas las acciones tendientes a lograr el pago por parte de los usuarios morosos, a través de procesos prejurídicos, jurídicos y todos aquellos procedimientos establecidos para tal fin en el manual de cartera, o el que haga sus veces.

b. La EAAB incluirá dentro de la facturación que genere en el presente esquema de aseo, la información de los saldos de la cartera reportada por los concesionarios anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL), a la terminación de la concesión; y aplicará los pagos, liquidará los intereses, y la inclusión de los esquemas de financiación que sean procedentes. Para tal fin, los concesionarios anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL) acordarán con la EAAB, el procedimiento, para el desarrollo de las labores. La EAAB, bajo la condición de demostrar mayores costos incurridos por la inclusión de los saldos de cartera reportados, negociará con los concesionarios anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL) el reconocimiento de los mayores costos.

c. De acuerdo con lo establecido en este reglamento, la entidad fiduciaria o quien haga sus veces contratada por la EAAB, es la responsable de recaudar en una cuenta independiente, los dineros recibidos por concepto de la recuperación de la cartera de las concesiones anteriores (LIME; CIUDAD LIMPIA, ATESA y ASEO CAPITAL), y hacer los giros correspondientes a los diferentes beneficiarios de acuerdo con la retribución establecida en cada uno de los contratos de las concesiones anteriores y que deberá ser autorizada por la UAESP. (...) (Subrayados fuera de texto)

Con referencia a la Gestión de pagos, el numeral 3.6.3. establece que **“la EAAB, a través del encargo fiduciario o quien haga sus veces, es la responsable de todos los desembolsos por todo concepto, los cuales serán autorizados por la UAESP, previa presentación de las facturas con los soportes de ley y el informe de ejecución correspondiente al periodo de facturación.”** (Subrayado fuera de texto).

II. RELACIONADAS CON EL MARCO NORMATIVO CONTABLE

El Marco conceptual para la presentación y revelación de la información financiera, dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 4.1.2, señala lo siguiente:

“4.1.2 Representación fiel

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)”.

El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define los principios que orientan el proceso de generación de información contable, indicando:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)”

De otro lado, las Normas dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V OTRAS NORMAS, numeral 1, referido a los Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, disponen que:

“Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, (...)”

También puede facilitar que el concesionario (...) explote servicios o actividades reservadas a la entidad concedente.” (Subrayados fuera de texto)

En el numeral 1.2.1 de la citada Norma, se señala que:

“Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar. (...)”

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por último, en relación con la doctrina contable pública emitida mediante concepto radicado con el N° 20152000042111, del 28 de octubre de 2015, la CGN indicó lo siguiente:

“Del análisis del contexto señalado en los antecedentes y consideraciones, entre otros aspectos, se deduce lo siguiente:

1. Que en el sistema de contabilidad pública de Bogotá D.C. no se están reconociendo los derechos e ingresos producto de la prestación del servicio de aseo.
2. Que de conformidad con lo determinado por la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos UAESP en el numeral 3.5 de la Resolución 365 de 2013, por medio de la cual la UESP expidió y adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., los ingresos generados por la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP. (...)
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, mientras se encuentre vigente lo dispuesto por la UAESP en el numeral 3.5.-Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo - de la Resolución N° 365 de 2013, mediante la cual se adoptó el Reglamento Técnico, Operativo, Comercial y Financiero para la prestación, gestión y operación del servicio público de aseo en la ciudad de Bogotá D.C., donde se establece que los ingresos obtenidos en desarrollo de la prestación del servicio de aseo y sus actividades complementarias son propiedad del Distrito Capital en cabeza de la UAESP, el procedimiento contable a seguir debe ser el señalado por la CGN en el concepto N° 20152000042111 de fecha 28 de octubre de 2015.

Ahora bien, si la Administración Distrital decide modificar el numeral 3.5.-Proceso de liquidación y facturación del servicio de aseo de la citada Resolución N° 365 de 2013, disponiendo que los ingresos tarifarios por concepto de la prestación del servicio de aseo en Bogotá D.C. debe reconocerlos una entidad pública diferente a la UAESP, el reconocimiento de tales ingresos deberá efectuarlo la entidad designada, siguiendo el procedimiento descrito por la CGN en el concepto antes citado.

En todo caso, independientemente de la alternativa adoptada, se deberá garantizar el registro de los descuentos y retenciones que se deriven de las respectivas transacciones, para lo cual deberán adoptarse los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a las obligaciones a cargo de cada ente.

CONCEPTO No. 20162000039101 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado

Doctora
MARÍA ALEJANDRA PONCE
Contadora
E.S.E. Hospital Francisco de Paula Santander
Santander de Quilichao, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500073642, del 3 de noviembre de 2016, mediante la cual solicita orientación sobre el cálculo del costo amortizado que la entidad piensa realizar para sus cuentas por cobrar, considerando que para ello el Hospital informa lo siguiente “tenemos una venta de servicios anual que asciende en promedio a 25.000 millones de los cuales de acuerdo al análisis estadístico (sic) realizado por el hospital de las últimas (sic) cuatro vigencias, se recupera dentro del mismo año el 80%, con un promedio de glosas del 2.5% y 17.5% restante se recupera en un promedio de 4 años siguientes, por consiguiente, solo éste último (sic) monto equivalente al 17% se piensa manejar por el modelo del costo amortizado, descontándolo con el IPC”.

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

CONSIDERACIONES

La Norma de Cuentas por cobrar, contenida en el anexo de la Resolución 414 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“2.2. Clasificación

2. 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.

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar 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 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.

2.4. Medición posterior

4. 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.

5. 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 sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, 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 sus flujos de efectivo futuros estimados (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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado corresponden a aquellos derechos para los que la entidad pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector. Al respecto, es importante precisar que los plazos de pago normales hacen referencia a los períodos establecidos por la entidad para la cancelación oportuna de las obligaciones que los clientes tengan con esta por el desarrollo de sus actividades. Dichos plazos se diferencian de los de recuperación, en la medida que estos últimos corresponden a los períodos en los que realmente son canceladas las obligaciones en mención.

Partiendo de esta distinción, la entidad deberá realizar estimaciones de costo amortizado sólo para aquellas cuentas por cobrar que exceden los plazos de pago normales en el negocio y el sector. Cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, dichos derechos se medirán inicialmente al precio establecido para ventas con plazos normales de pago; en caso de que no se hayan pactado precios diferenciados para las ventas con plazos de pago superiores a los normales, se medirán al valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el período que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

Posteriormente, dichas cuentas por cobrar se medirán por el valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos y cualquier disminución por deterioro del valor, atendiendo lo establecido en la Norma de Cuentas por cobrar, contenida en el anexo de la Resolución 414 y sus modificaciones.

En relación con los plazos de recuperación, se aclara que estos pueden ser utilizados por la entidad para las estimaciones de deterioro de valor de las cuentas por cobrar. Lo anterior, por cuanto permitirán evaluar si existe evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004931 del 03-03-2016

20162000012491 del 03-05-2016

3.4 PRESTAMOS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20162000012491 DEL 03-05-16**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Préstamos por cobrar Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable del deterioro

FRAYDERLEY JAIMES DURAN
Profesional Apoyo NIIF
Instituto Financiero de Casanare IFC

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° número 20165500022882 de fecha 16 de marzo de 2016 y posteriormente complementada con la comunicación radicada con el número 20165500031792 de fecha 26 de abril de 2016, en la cual solicita de la misma lo siguiente:

ANTECEDENTES

De la consulta inicialmente radicada con el No. 20165500022882:

“Por medio de la presente me dirijo a ustedes con el fin de solicitar un concepto sobre el método que se debe aplicar para efectuar el deterioro de cartera bajo NIIFP, puesto que para NIIF Sector privado se aplica

Valor futuro – VPN = Deterioro de Cartera

Dentro de la fórmula para hallar el deterioro de cartera se presenta el VPN o valor presente neto:

$$\text{Valor presente neto} = \frac{\text{Valor futuro}}{(1+i)^n}$$

$$\text{Valor presente neto} = \frac{\$1.000.000}{(1+(0.2\%/360))^{90}}$$

Valor presente neto= \$4.991

Es decir que si se aplica la fórmula del deterioro de cartera:

Valor futuro- VPN=Deterioro Cartera

\$1.000.000 - \$4.991= \$995.009

Valor futuro: corresponde al saldo actual en cartera de la factura

I (interés): este es un porcentaje que define la empresa en cada una de las facturas

N (periodo): son los días en mora de cada la factura”

Como respuesta de la CGN se solicitó a través de carta lo siguiente:

“Sobre el particular me permito manifestarle que para dar respuesta a su consulta es necesario disponer de más datos, por lo que respetuosamente le solicito mayor información sobre el consultante y sobre las variables que inciden en el hecho económico. Hasta tanto no se reciba la información solicitada, no podremos emitir concepto”

En respuesta la empresa envía lo siguiente a través de consulta radicada con el No. 20165500031792:

“Respecto a su solicitud de información de nuestra organización el INSTITUTO FINANCIERO DE CASANARE IFC, elaboro las políticas contables con base las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación dentro de la Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Las normas específicas aplicables al IFC están contenidas en la Resolución 139 de Marzo 24 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación así:

- 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, establecida mediante resolución 414 de septiembre 8 de 2014, expedida por la Contaduría General de la Nación.

- Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.”

CONSIDERACIONES

Según lo indicado en la información adicional y una vez verificada la información, la empresa deberá aplicar lo contenido en la Resolución 414 y sus anexos del 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación. Por lo que al respecto del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público se contemplan las siguientes consideraciones:

“CUENTAS POR COBRAR

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.

...

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 del texto)

“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.

...

Medición posterior

...

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.

..." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En su consulta hace referencia al deterioro de la cartera, por lo que puede ser tanto de cuentas por cobrar, como de préstamos por cobrar. Sin embargo, para ambas normas el tratamiento del deterioro es el mismo. Si se presentan indicios de deterioro, la empresa deberá evaluar si este existe; para comprobar la existencia de deterioro se deberá utilizar el criterio de la sumatoria del valor presente de los flujos esperados menos cualquier pérdida contemplada. Por lo tanto, al comparar las normas mencionadas y lo que en estas hace referencia al deterioro, la propuesta de utilizar el valor presente ya se encuentra contemplado en la norma. A continuación se propone el uso adecuado de la función aplicable para calcular el deterioro:

Criterio para deteriorar:

- FEE_n : Flujos de Efectivo Estimados en el periodo n, es decir, los flujos que se espera recibir
- PC_n : Pérdidas crediticias sin incurrir en el periodo n, es decir, los flujos que no se recibirán en cada período
- i : Tasa de descuento que puede ser la tasa de interés efectiva computada en el momento del reconocimiento inicial o la tasa de mercado de transacciones similares

$$\text{Criterio} = \sum_1^n \frac{FEE_n - PC_n}{(1+i)^n}$$

Si: Valor del criterio > Valor en libros → Reconocer deterioro por la diferencia

La fórmula que se encuentra dentro de la sumatoria corresponde al valor presente de los flujos financieros futuro, por lo que la sumatoria estaría indicando que se debe sumar todos los flujos futuros esperados, menos cualquier flujo que no se recibirá en cada período, descontados a una tasa de interés

que se asocie con la transacción. Debe recordarse además, que el valor en libros incluye cualquier deducción por el deterioro calculado en períodos anteriores.

Las normas relacionadas también contemplan opciones de tasas de descuento que obedecen a diferentes hechos económicos. Así que será la empresa la que determine a qué escenario se ajusta la realidad de las cuentas por cobrar o préstamos a deteriorar y seguir lo indicado por la norma aplicable al hecho económico.

Por otro lado, la determinación de los flujos esperados y las pérdidas contempladas obedecen al criterio de la empresa una vez ésta ha indagado sobre los aspectos financieros y legales involucrados en la determinación de los flujos y pérdidas futuros. Tanto la indagación sobre la información, como los métodos para calcular el deterioro, son temas vinculantes de la realidad específica de cada cuenta o préstamo por cobrar y será la empresa la que proporcione la información y discierna sobre el método más adecuado.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000011961 del 26-04-2016

3.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20162000028141 DEL 22-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Deterioro del valor de los inventarios Cálculo del deterioro de unidades generadoras de efectivo y registro contable

Doctor
BLAS ENRIQUE ARAQUE JAIMES
Profesional Universitario Contabilidad
Hospital San Juan de Dios Pamplona E.S.E.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500044982, del 30 de junio del 2016, en la cual formula las siguientes preguntas:

1. Partiendo de que el Hospital tiene productos reconocidos como inventarios que son consumidos a diario en la prestación del servicio de salud, que pueden tener un deterioro asociado y, que en una nueva medición, los productos probablemente no sean los mismos para los cuales se reconoció deterioro anteriormente, ¿cuál debe ser el procedimiento contable a adoptar en la ESE para el deterioro de inventarios?, ¿se puede eliminar el deterioro anterior y generar un nuevo deterioro con corte a una fecha determinada? ¿Existe una periodicidad mínima para el cálculo de este deterioro?
2. Teniendo en cuenta que la ESE agrupó sus activos en unidades generadoras de efectivo, ¿Sobre qué elemento se debe calcular el valor razonable menos los costos de disposición? ¿Debe ser calculado necesariamente para la unidad generadora de efectivo o, se puede calcular para el activo individual?
3. Dado que la Resolución N° 414 de 2014 no establece el procedimiento para deterioro de unidades generadoras de efectivo y en el nuevo catálogo se suprimieron las cuentas relacionadas. ¿Debe seguirse realizando? En caso afirmativo, ¿Cuál debe ser la contabilización?

En relación con su consulta, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

1. Deterioro de los inventarios

El Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación, indica en la Norma de inventarios el tratamiento del deterioro para dichos activos como:

“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. El valor neto de realización y el valor de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

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.”

Adicionalmente, en la Doctrina Contable Pública, específicamente en el concepto N° 20152000002991 del 12 de febrero de 2015, se concluye que:

“...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. Deterioro de Unidades Generadoras de Efectivo

Con base en el Marco Normativo mencionado en las consideraciones de la primera pregunta, en la Norma de deterioro del valor de los activos, se lee:

“16.1 Reconocimiento

La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso...

Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo a favor de la empresa, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de 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. (...)

El valor recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el valor recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo, a menos que el valor razonable del activo menos los costos de disposición sea mayor que su valor en libros o se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición y este último importe pueda ser medido. (...)

16.5 Medición del deterioro del valor de los activos

16.5.1 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. (...)

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." (Subrayado fuera del texto)

En el mencionado Marco Normativo, en la Norma de deterioro del valor de los activos, existe el apartado 16.5.2 Unidades generadoras de efectivo que incluye los siguientes apartados:

"16.5.2 Unidades generadoras de efectivo (...)

16.5.2.1 Unidades generadoras de efectivo con plusvalía (...)

16.5.2.2 Unidades generadoras de efectivo con activos comunes de la empresa (...)

16.5.2.3 Distribución de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (...)" (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Se dará conclusión en el mismo orden en que fueron planteadas las preguntas:

1. ¿Cuál debe ser el procedimiento contable a adoptar en la ESE para el deterioro de inventarios?, ¿se puede eliminar el deterioro anterior y generar un nuevo deterioro con corte a una fecha determinada? ¿Existe una periodicidad mínima para el cálculo de este deterioro?

En cuanto a la primera parte de la pregunta, acorde con la Norma de inventarios, se reconocerá el deterioro de los inventarios cuyo valor neto de realización o costo de reposición sea inferior al valor en libros; cuando el valor neto de realización o costo de reposición aumenten se disminuirá el deterioro acumulado y se registrará un ingreso por recuperaciones. Lo anterior, siempre que el valor en libros del inventario no supere el costo del inventario.

Cuando el inventario sea vendido o consumido, se deberá dar de baja el bien, disminuyendo el saldo de la cuenta del inventario respectivo y todo deterioro asociado al mismo; por lo que, frente a la segunda parte de la pregunta, no será posible el tratamiento contable del deterioro allí indicado.

Dado que en cada medición posterior, cuando el valor neto de realización o costo de reposición sea menor que el valor en libros registrado, la diferencia corresponderá al deterioro del valor del inventario; por lo tanto, y al respecto de la tercera parte de la pregunta, la periodicidad con la que se mida el deterioro coincidirá con la periodicidad con la que se haga la medición posterior de los inventarios, lo cual será definido autónomamente por la empresa mediante una política contable. En todo caso, al final del periodo contable deberán medirse los inventarios y registrar los efectos a que haya lugar.

2. ¿Sobre qué elemento se debe calcular el valor razonable menos los costos de disposición? ¿Debe ser calculado necesariamente para la unidad generadora de efectivo o, se puede calcular para el activo individual?

El valor razonable menos los costos de disposición hace parte del criterio para identificar la existencia de deterioro, sin embargo, para determinar si un activo o una unidad generadora de efectivo se encuentran deteriorados (previa existencia de los indicios de deterioro), el valor en libros debe compararse con el valor recuperable, que es el mayor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos de disposición. Si no es factible medir el valor razonable menos los costos de disposición, el Hospital podrá tomar el valor de uso, aunque no será posible tomar únicamente el valor razonable menos costos de disposición para determinar el valor recuperable del activo.

Cuando el valor recuperable de los activos individuales sea medible, y este sea menor que el valor en libros, el Hospital deberá estimar el deterioro de los activos individuales. Si no es posible estimar el valor recuperable del activo individual y este hace parte de una unidad generadora de efectivo, el Hospital podrá calcular el valor recuperable de la unidad para

estimar si existe deterioro; por lo que, en caso de existir este, el Hospital deberá hacer el respectivo prorratio de su valor según lo indicado en el apartado 16.5.2.3 Distribución de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo, de la Norma de deterioro del valor de los activos.

3. Dado que la Resolución N° 414 de 2014, no establece el procedimiento para deterioro de unidades generadoras de efectivo y en el nuevo catálogo se suprimieron las cuentas relacionadas. ¿Debe seguirse realizando? En caso afirmativo, ¿Cuál debe ser la contabilización?

El apartado 16.5.2 Unidades generadoras de efectivo de la Norma de deterioro del valor de los activos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 establece el procedimiento contable para la medición del deterioro del valor de los activos agrupados en estas unidades.

Al respecto de la supresión de las cuentas para el deterioro de unidades generadoras, no existen cuentas para registrar el deterioro de las unidades generadoras de efectivo, en cuanto este debe reconocerse por separado en cada activo individual que compone la unidad. Por lo tanto, el prorratio de su valor deberá hacerse según lo indicado en el apartado 16.5.2.3 Distribución de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo, de la Norma de deterioro del valor de los activos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000004931 del 03-03-2016

3.6 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20162000000701 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros Activos – Activos intangibles

	Otros Activos Ingresos por transferencias y subvenciones
SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. - Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
2 TEMA	Propiedades, planta y equipo -Otros Activos Gastos - Transferencias y subvenciones
SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. - Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra

Señora:

LIGIA MILENA MOLANO MONROY

Auditora

Contraloría Departamental de Casanare

Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de septiembre de 2015, radicado con N° 2015-550-005074-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

- En una Empresa de prestación de Servicios de acueducto, aseo y alcantarillado, la infraestructura con la cual presta sus servicios (redes, plantas etc), es de propiedad del respectivo municipio, y la Empresa lo tiene a través de contrato de comodato, la pregunta es:

Para efectos del ESFA la Empresa lo debe contabilizar como activo, si se tiene en cuenta que a través de esta infraestructura es que la misma genera los ingresos?, también hay que tener en cuenta que actualmente esta se encuentra registrada en cuentas de orden toda-vez (sic) que no es de propiedad de la Empresa.

- La Empresa de Servicios públicos suscribe contratos administrativos con el municipio, siendo el municipio el contratante y la empresa contratista, cuyo objeto es la construcción de redes y demás infraestructura para la prestación del servicioS (sic), actualmente bajo COLGAP, la Empresa lo contabiliza así (sic):

en (sic) el momento de suscripción del convenio y giro del anticipo del convenio

1110 bancos: DB xxxx

2450 anticipos recibidos sobre convenio CRcr XXX (sic)

A su vez la Empresa contrata a otros contratistas para que ejecuten la obra y la contabiliza así (sic) cuando da el anticipo:

1420 Avances y Anticipos entregados DB

1110 Bancos CR (sic)

La pregunta es qué afectación se tiene para el ESFA, con relación a estos anticipos entregados, si no se sabe si la obra va ser del municipio o de la Empresa, pues el convenio no lo estipula, sin embargo el dueño del dinero es el municipio, bajo el nuevo modelo se dejaría como cuenta cobrar o como propiedad planta y equipo si lo que se esta (sic) contratando es una obra publica? (sic) y que pasa si la obra no esta (sic) terminada y está inconclusa por problemas de ejecución del contratista?

y (sic) de otro lado ¿qué pasa con los anticipos recibidos del convenio de la cuenta por pagar?, ¿se mantendría igual bajo el nuevo modelo? (sic)

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

- 1 Para dar respuesta a su inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

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 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)

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, contenidas 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

(…)

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:

(…)

- 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
- 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

(...)

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

(...)

Quando se adquiriera 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.

(...)

CAPÍTULO V OTRAS NORMAS

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.

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

(...)

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. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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 son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que

implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

8- 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.

1.1. 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.

9- Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

- 2 Para dar respuesta a su inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contables de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

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

(…)

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)

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, 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:

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

(...)” (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:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS: “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, convenios, acuerdos 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 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.” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

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

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)

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:**

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- 1- 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.

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 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:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

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

(…)

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)

El Catálogo General de Cuentas para las entidades de gobierno, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, 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.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad 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 los recursos entregados en administración que se den de baja.” (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:

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

SE ACREDITA CON:

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

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. En relación con la inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se requiere que tanto la empresa como el Municipio, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los recursos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Para el efecto, la empresa operadora controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos y teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la empresa operadora, el Municipio aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, la empresa operadora evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

- b. Si conjuntamente se concluye que la empresa operadora controla los bienes afectos a la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

Así mismo, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa operadora sin contraprestación.

2. En relación con la inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura utilizándose en la consulta indistintamente los términos contrato y convenio interadministrativos, abriendo así un contexto un tanto indefinido; así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a contratistas para llevar a cabo la obra, implica la necesidad de acotar los escenarios, para lo cual se requiere que el Municipio y la Empresa operadora estudien de forma conjunta la esencia económica del instrumento jurídico utilizado para encomendar la construcción de la infraestructura.

Analizada la esencia económica del instrumento jurídico, el tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como el tratamiento contable de los anticipos y avances entregados

por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que corresponde a un contrato interadministrativo y adicionalmente se pactan desembolsos en forma de anticipos y que el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los anticipos recibidos en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- b. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye que corresponde a un contrato interadministrativo, y la modalidad de los desembolsos corresponde a pagos anticipados, donde el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los pagos anticipados recibidos en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- c. Si el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, corresponde a un convenio interadministrativo en el que la empresa operadora sólo actúa como administradora de los recursos suministrados por el Municipio para la construcción de la infraestructura y se establece que el control de los bienes construidos finalmente lo ejercerá la entidad territorial; la empresa operadora reconocerá la administración de los recursos girados por el Municipio en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mientras que el Municipio registrará estos recursos en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora disminuirá el saldo registrado en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Municipio, actuando como principal en una relación de agencia, reclasificará el saldo registrado en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y registrará los desembolsos efectuados a los terceros a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si se pactan pagos anticipados, o en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS si se pactan anticipos.

En la medida en que se legalicen por la Empresa al Municipio, los desembolsos otorgados por aquella a terceros, el Municipio reconocerá los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según corresponda.

- d. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay una transferencia condicionada

de los recursos a la construcción de la obra o a otro tipo de condiciones, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención condicionada en la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones de la subvención, la empresa operadora irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDO, utilizando como contrapartida 4430-SUBVENCIONES. Por su parte el Municipio, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

- e. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda. Bajo este escenario, no le corresponde al Municipio efectuar registros

con ocasión de los anticipos o pagos anticipados que la Empresa realice a los contratistas que ejecutarán la obra.

Para todos los casos, si la obra queda inconclusa por incumplimiento de los contratistas vinculados por la empresa operadora, solamente habrá lugar a determinar nuevos registros contables, en la medida en que se determinen responsabilidades y no se vislumbre posibilidades de conciliación, caso en el cual, los registros dependerán de las circunstancias particulares que de ello se deriven.

CONCEPTO No. 20162000004901 DEL 03-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable para recursos recibidos de los Fondos Especiales Administrados por el Ministerio de Minas y Energía para gestionar el Programa de Normalización de Redes Eléctricas -PRONE

Doctora
FRANCISCA MIREYA CORTÉS CONRADO
Directora de Contabilidad
ESP EMPRESAS MUNICIPALES DE CALI
Santiago de Cali (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-005847-2 mediante el cual allega la información solicitada con nuestro radicado N° 20152000043051, con el propósito de tener elementos que permitan resolver su consulta en la que se solicitó ilustración sobre el tratamiento contable que se debe dar a los recursos que recibe EMCALI, provenientes de los Fondos Especiales Administrados por el Ministerio de Minas y Energía para gestionar el Programa de Normalización de Redes Eléctricas -PRONE y las obras realizadas con dichos recursos. En el oficio inicial se informa que para el efecto EMCALI y el ministerio firmaron contrato que tiene por objeto:

“Legalizar los usuarios y adecuar las redes eléctricas conforme los reglamentos vigentes en los barrios subnormales situados en municipios del Sistema Interconectado Nacional en el Mercado de Comercialización del Operador de Red EMPRESAS MUNICIPALES DE CALI E.I.C.E. E.SP., mediante la ejecución de los proyectos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas- PRONE”

Asimismo, se indica que el propósito del PRONE es cumplir la función constitucional de servir a la comunidad y promover la prosperidad general de los ciudadanos, mediante una estrategia de fortalecimiento, consolidación y expansión del Sector Eléctrico, para lo cual el gobierno nacional entrega aportes para la construcción de redes eléctricas con el objetivo principal de normalizar los barrios subnormales en la cobertura del Operador de Red designado, y que en el contrato se contemplan que la propiedad de los bienes será de la Nación y la administración, operación y mantenimiento, estarán bajo la responsabilidad de EMCALI E.I.C.E. E.S.P, literalmente se precisa lo siguiente:

“Numeral 16. Que el artículo II del decreto 1123 de 2008 señale que las inversiones con cargo a los recursos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas, PRONE, tendrán como titular a la Nación — Ministerio de Minas y Energía, en proporción a su aporte y podrán ser aportados al Operador de Red con base en los Decretos 387 y 388 de 2007 y aquella normatividad que la modifique o complemente”

“Numeral 17. Que el artículo 10 del Decreto concluidas las obras contempladas. El Operador la energización de los activos y asumirá mantenimiento de la infraestructura construida”

Con relación a la remuneración del Operador de Red por las actividades de administración, operación, mantenimiento-AOM- y reposición, se indica que provendrán de los cargos por uso aprobados por la CREG, y se aclara que la remuneración de lo relacionado con el AOM y a la reposición solo aplica cuando esta haya sido realizada por el operador de red. Lo anterior, según las siguientes cláusulas, que estipulan las responsabilidades de cada una de las partes y propiedad según la proporción de los aportes y la reposición realizada de activos:

“CLAUSULA OCTAVA- OBLIGACIONES DEL MINISTERIO.

ii) Registrar en los libros de contabilidad del MINISTERIO el valor de dichos activos y la reducción de inventarios de acuerdo con la metodología de la CLAUSULA DECIMA.

iii) Permitir al OPERADOR DE RED el uso y el goce pacifico de los activos.

(...)

CLÁUSULA NOVENA - OBLIGACIONES DEL OPERADOR DE RED

(xiv) Abstenerse de registrar los bienes aportados como activos de su propiedad en su balance, salvo que haya realizado la reposición de los mismos o que el MINISTERIO los enajene o capitalice en el OPERADOR DE RED, durante la vigencia de este contrato. El OPERADOR DE RED deberá informar la reposición de conformidad con la metodología de la

CLAUSULA DECIMA - METODOLOGIA DE VALIDACION DE REPOSICION Y PORCENTAJE DE PARTICIPACION DE LOS ACTIVOS APORTADOS.

PARÁGRAFO. PROPIEDAD DE LA INFRAESTRUCTURA- las inversiones con cargo a los recursos del Programa de Normalización de Redes Eléctricas PRONE, tendrán como titular a la Nación -Ministerio de Minas y Energía en proporción a su aporte. Los activos que se construyan en virtud del presente contrato serán entregados en aporte por el MINISTERIO al OPERADOR DE RED y permanecerán en cabeza de aquel mientras no se efectuó por parte del OPERADOR DE RED la reposición, total o parcial de dicha infraestructura.

Se estipula que el contrato podrá darse por terminado en cualquier momento y de forma explícita por alguna de las siguientes causales:

- a) Por mutuo acuerdo entre las partes
- b) Por vencimiento del plazo....
- c) Por reposición total de los bienes efectuada por el Operador de Red
- d) Por darle a los activos aportados un uso diferente al autorizado
- e) Por capitalización o enajenación de los activos aportados por parte del MINISTERIO

Por lo anterior, considerando los antecedentes mencionados, se solicita indicar ¿Qué tratamiento contable le debe dar el Operador de Red a las obras construidas con los recursos del PRONE, los cuales aunque físicamente forman parte de la infraestructura del Operador, debido a las condiciones contractuales antes mencionadas, no son reconocidas como redes aunque éstos generen beneficios económicos futuros?

Y Si ¿Contractualmente EMCALI tiene constituido un Derecho a Uso y Goce de los activos construidos con los Recursos PRONE, éste se encuentra dentro del alcance de la Norma Técnica de Intangible?

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

CONSIDERACIONES

Para soportar la conclusión se tomará como referente, además de la información enviada en el oficio inicial y transcrita anteriormente, las respuestas dadas en el oficio 2015-550-005847-2, en particular los siguientes párrafos:

“a) Los aportes efectuados por la Nación -Ministerio de Minas y Energía al operador de Red-EMCALI en desarrollo del programa de Normalización de Redes Eléctricas-PRONE, se realizan a título de aportes de capital o a que título y si tiene el carácter de ser restituido a la Nación, en que tiempo se realiza?

R/

Los recursos entregados al Operador de Red, son en calidad de aportes para ser administrados por Empresas Municipales de Cali-EMCALI EICE ESP mediante un encargo fiduciario para la ejecución o montaje de redes de energía en sectores subnormales —Cláusula Cuarta Forma y Condiciones de Desembolsos de los recursos-, tal inversión le otorga una participación directa a la Nación en la propiedad del activo.

El convenio o contrato firmado por ambas partes le otorga la propiedad a EMCALI después de 20 años de entrada en operación o en el momento que se haga su reposición con recursos del operador de red —Cláusula Novena Numeral 2xiv, anexo contrato PRONE -.

b) Cuáles son las etapas del proyecto PRONE en las cuales el Operador de red recibe los aportes de la Nación y que obligaciones se generan en cabeza de este?

R/

El Operador de Red recibe los aportes que serán consignados en un encargo fiduciario constituido por el operador, para la administración general de los recursos que se emplearán en la etapa de contratación de los bienes y servicios requeridos para la construcción de las redes y posterior energización de las mismas.

Entre otras se generan las siguientes obligaciones del Operador de Red clausula novena:

1) FRENTE A LA ACTIVIDAD DE ADMINISTRACIÓN, EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS, ASISTENCIA, TÉCNICA Y ENERGIZACIÓN.

i) Efectuar la administración general de los recursos del PRONE...

xi) Contratar, las obras, suministros y servicios requeridos para la construcción de los proyectos objeto de este contrato....

xviii) Entregar Energizada la infraestructura que se construya como resultado de la ejecución de los recursos....

2) FRENTE A LAS ACTIVIDADES DE AOM Y REPOSICION

i) Recibir en aporte los activos resultantes de la ejecución de los recursos PRONE.... — concordante con la cláusula octava obligaciones del Ministerio, Numeral 2i Entregar en aporte, de conformidad con el artículo 87.9 de la ley 142 de 1994, que implica que el operador de red no obtendrá beneficios económicos futuros de los cargos por uso aprobados por la CREG con relación al componente de inversión-.

iv) Administrar, operar y mantener los activos aportados.

vi) Realizar la reposición de los activos aportados, cuando a ello haya lugar, de acuerdo con lo definido por el MINISTERIO y EL OPERADOR DE RED,...

c) La remuneración del Operador de Red se genera solo por el tiempo que dura la administración, operación y mantenimiento de la infraestructura construida y aportada por la Nación, o también se genera después de haber realizado la reposición de dicha infraestructura?

R/

La remuneración a la cual se refiere el contrato PRONE, corresponde a la tarifa definida según el modelo tarifario de la Comisión de Regulación de Energía y Gas, que se encuentra bajo los parámetros del artículo 87.9 de la ley 142 de 1994, lo cual obliga al operador de red no incluir dentro de los cargos los activos aportados por la Nación hasta su reposición o vencimiento del contrato (20 años), después de la reposición o el vencimiento del contrato el modelo tarifario permite seguir generando beneficios económicos asociados al componente de ACM y de Inversión.

d) En que etapas del proyecto le está permitido al Operador de Red registrar la infraestructura de redes eléctricas construida?

R/

Cuando los activos sean enajenados o capitalizados en El Operador de Red, con el vencimiento del contrato (20 años) o en su defecto de la reposición técnica de los activos aportados, conforme al parágrafo de la cláusula decima — metodología de validación de reposición y porcentaje de participación de los activos aportados

e) En qué condiciones el Operador de Red recibe la infraestructura de redes eléctricas por parte del Ministerio de Minas? Me refiero a si en este proceso se traslada el control de dichos activos en cabeza del Operador, según lo establece el marco normativo de la resolución 414 de 2014.

R/

Según las condiciones contractuales, cláusula octava Obligaciones del Ministerio, Numeral 2iii, el Ministerio permite al Operador de Red el uso y goce pacifico de los activos sin entregar el control de los activos.

De otra parte, el artículo 87 de la ley 142 de 1994, en su numeral 9, indica lo siguiente:

“87.9. Cuando las entidades públicas aporten bienes o derechos a las empresas de servicios públicos, podrán hacerlo con la condición de que su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios de los estratos que pueden recibir subsidios, de acuerdo con la ley. Pero en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figurarán el valor de éste y, como un menor valor del bien o derecho respectivo, el monto del subsidio implícito en la prohibición de obtener los rendimientos que normalmente habría producido.”

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 en los numerales 4.1.2, 5 y 6.1 definen aspectos relacionados con las características de la información financiera, los principios de contabilidad y la definición de los elementos de los estados financieros, en particular la de activos, ingresos, gastos y costos, en los siguientes términos:

“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.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

- 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.

(...)

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.

(...)

.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 de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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.

(...)

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.

(...)

.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.

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 periodo.

.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.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y 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 periodo.

.1.6 Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.” (Subrayado fuera del texto).

De otra parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, del Régimen de Contabilidad Pública, establece los criterios para el reconocimiento de los Acuerdos Conjuntos y de los Activos Contingentes, así:

- **“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. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

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. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.

(...)

ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

- ACTIVOS CONTINGENTES

(...)

- Revelaciones

La empresa revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición. Además, para cada tipo de activo contingente, revelará la siguiente información:

1. una descripción de la naturaleza del activo contingente;
2. una estimación de los efectos financieros y una indicación de las incertidumbres relacionadas con el valor o las fechas de entrada de recursos; lo anterior, en la medida en que sea practicable obtener la información; y
3. el hecho de que es impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b)." (Subrayado fuera de texto).

Finalmente 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, incorporado mediante la resolución 139 de 2015 al RCP, contempla las siguientes cuentas con sus descripciones y dinámicas, así:

"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.

(...)

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.

(...)

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:

- 1- El valor de los recursos u otros activos reintegrados, o el pago de pasivos de la entidad dueña de los recursos.
- 2- El valor de las erogaciones generadas por la gestión y control de los recursos
- 3- Los menores valores originados en la administración de los recursos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos para administrar en nombre de terceros.
- 2- Los mayores valores originados en la administración de los recursos.

Por otra parte el marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno en el numeral 6.1.1., establece lo siguiente:

“... En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante este último no es esencial a efectos de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo: una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se ha transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten de traslado o intercambio entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que el tratamiento contable para recursos recibidos de los Fondos Especiales Administrados por el Ministerio de Minas y Energía para gestionar el Programa de Normalización de Redes Eléctricas PRONE, debe representarse de tal manera que represente fielmente los hechos, para el efecto se debe aplicar el principio de Esencia sobre forma.

En dicho contexto, la empresa debe evaluar en cada uno de los momentos de la ejecución del contrato celebrado con el Ministerio de Minas y Energía la naturaleza de la operación a la luz de las normas contenidas en el marco normativo incorporado al RCP, mediante la resolución 414 de 2014.

Así las cosas, con el giro de los recursos por parte del Ministerio al encargo fiduciario para la ejecución o montaje de redes de energía, en la cual es claro que EMCALI tiene la función de administrador de los recursos, para lo cual debe contratar, las obras, suministros y servicios requeridos para la construcción de los proyectos y entregar la infraestructura que se construya, por lo tanto debe reconocer un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con la ejecución de los proyectos, toda vez que los recursos siguen siendo de propiedad del Ministerio, en la medida en que se vayan ejecutando las obras, el valor de los giros y sus legalizaciones implican la reclasificación a las subcuentas 930805-Derechos o 930806-Bienes, según corresponda y alternamente deberá informarse al Ministerio para que reconozca la acumulación de los costos de la infraestructura en construcción.

De otra parte, si se realizan erogaciones no recuperables, deberá debitarse la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditar 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), e informar al Ministerio para reconozca en su contabilidad el gasto respectivo.

Una vez culminado el proceso de construcción de los bienes y con la entrada en funcionamiento, las entidades conjuntamente deberán examinar el grado de control que tiene sobre dichos bienes cada una de ellas. Para el efecto es necesario evaluar la proporción en que se reciben los beneficios económicos futuros generados por la explotación del activo. Igualmente deberán verificar cual es la entidad que puede decidir el propósito para el cual se destina el activo y si cuenta con la capacidad de prohibir a terceras personas el acceso a dichos bienes.

De dicho análisis se puede concluir tres posibles alternativas a saber:

- Que los beneficios y riesgos económicos generados por los activos sean sustancialmente de propiedad de la empresa, caso en el cual se materializarían los elementos requeridos para el reconocimiento de un activo, por consiguiente la empresa deberá incorporarlo en su contabilidad, mediante un débito en las respectivas subcuentas denominadas "Propiedad de terceros", de las cuentas que identifique el activo incorporado y un crédito en la subcuenta 326806-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, si la incorporación corresponde a un hecho económico consumado en un periodo anterior al 1 de enero de 2015, o en la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES, si el hecho económico se materializa en una fecha posterior.
Si dentro de las cláusulas contractuales está previsto, el cumplimiento de alguna condición para que la empresa pueda disponer sin restricción del activo, el valor sujeto a la restricción se debe reconocer como un pasivo registrando un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y reconocer el ingreso únicamente en el momento en que se cumpla con la condición establecida.

- Si del análisis se concluye que los beneficios económicos de la explotación del bien son compartidos, la empresa deberá aplicar los criterios contenidos en la norma de Acuerdos Conjuntos y en consecuencia, cada entidad participante debe reconocer los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta. Dicha situación debe quedar plenamente documentada.
- Si se concluye que los beneficios económicos de la explotación del bien son sustancialmente del Ministerio, la empresa deberá registrar en su contabilidad solo los ingresos y gastos que estén claramente a su cargo y el Ministerio reconocerá los activos y los ingresos y gastos asociados a su propiedad, no imputables a EMCALI.

CONCEPTO No. 20162000009041 DEL 18-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Capitalización de costos de construcción

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Capitalización de costos de construcción

Doctora:

BLANCA MARINA ALBARRACÍN VILLAMIZAR
 Profesional Universitario Contadora
 ESE Hospital Universitario de Santander
 Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500009252, de fecha 9 de febrero de 2016, en la cual solicita de la Contaduría General de la Nación (CGN):

“La ESE Hospital Universitario de Santander se encuentra en el proceso del reforzamiento estructural que consiste en una reforma significativa al edificio-reforma exigida por el Ministerio de la Protección Social, en este proceso han existido diferentes costos causados por las obras de construcción que se están realizando, planes de contingencias, arrendamientos, adecuaciones eléctricas, adquisición de equipos, consultorías, entre otros.

La pregunta exacta es si estos costos y gastos se deben registrar en el código contable 1615 Construcciones en curso.”

CONSIDERACIONES

- **Según el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:**

El párrafo 132 del Régimen de Contabilidad Pública define el Costo histórico como:

“132 **Costo histórico.** Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que sucedan. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación...” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, determina:

“CONSTRUCCIONES EN CURSO

Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
- 2- El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
- 3- El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
- 4- El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
- 5- El valor trasladado de la cuenta Propiedad, planta y equipo no explotados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en el acta de entrega.
- 2- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3- El valor registrado al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

“ADICIONES Y MEJORAS

Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

(...)

REPARACIONES Y MANTENIMIENTOS

Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como gasto en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, de la cuenta 5111-GENERALES, o en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo relacionado con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables, se reconoce como costos de producción en la subcuenta denominada Generales, de las cuentas que correspondan, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

...” (Subrayado fuera del texto)

- **Según el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Anexos de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación):**

“PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

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." (Subrayado fuera del texto)

"1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentra en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las construcciones recibidas en donación, cesión u otra modalidad.
- El valor de los materiales incorporados a las obras.
- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la empresa.
- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta la Contaduría General de la Nación se pronuncia:

- **Según el Régimen de Contabilidad Pública Precedente**

Los costos asociados a la reforma del edificio constituyen cargos a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en cuanto ella conlleve una ampliación del edificio, para posteriormente, una vez terminada esta, efectuar el traslado a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. Si las erogaciones no corresponden a una ampliación del inmueble, pero amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios, permiten una reducción significativa de los costos o incrementan su vida útil, se capitalizan como un mayor valor del activo, en la subcuenta respectiva de la cuenta donde se encuentra registrado el inmueble en proceso de reforma.

Por otra parte, las erogaciones que corresponden a reparaciones o mantenimiento del inmueble, y las que habiéndose causado con ocasión de la reforma, no sean inherentes a su ejecución, para colocar el inmueble en condiciones de uso, deben ser reconocidas como gastos, en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de las mismas.

- **Según el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Anexos de la Resolución 414 de 2014 expedida por la Contaduría General de la Nación):**

Los costos asociados a la reforma del edificio constituyen cargos a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en cuanto ella conlleve una ampliación del edificio y estén directamente relacionadas con esta, para posteriormente, una vez terminada, efectuar el traslado a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. Si las erogaciones no corresponden a una ampliación del inmueble, pero incrementan la capacidad operativa del activo serán reconocidas como mayor valor del mismo, siempre que contribuyan a la obtención de beneficios económicos futuros; si las erogaciones están relacionadas con la recuperación de la capacidad del activo o con mejoras rutinarias destinadas a mantener la capacidad del activo, serán reconocidas como gastos y no podrán capitalizarse dentro del valor del inmueble reconocido en libros.

En consecuencia, la entidad deberá evaluar y clasificar las distintas erogaciones, de conformidad con los anteriores criterios y determinar el procedimiento contable respectivo según los distintos escenarios, para cada uno de los marcos normativos aplicables en el tiempo.

CONCEPTO No. 20162000015071 DEL 09-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMA	Propiedad, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	El marco normativo aplicable a la Industria Licorera del Cauca, Directrices expedidas por la CGN para la medición inicial de propiedad, planta y equipo, diferentes al Instructivo 002 de 2014.

Señor

MARCO AURELIO MOSQUERA

Popayán, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037862, de fecha 20 de mayo de 2016, mediante el cual solicita información respecto a las siguientes inquietudes:

1. Con ocasión del proceso de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, ¿cuál de las siguientes normatividades debe aplicar la Industria Licorera del Cauca – NIT 891.500.719-5?

- Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (Plenas)
- Normas Internacionales para Pequeñas y Medianas Empresas (Pymes) - Decreto 3022 de 2013
- Resolución 743 de 2013, emitida por la Contaduría General de la Nación
- Resolución 414 de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación

2. Si la Empresas de Licores del Cauca le corresponde aplicar la Resolución 414 de 2014, ¿existe alguna directriz o disposición específica emitida por la Contaduría General de la Nación para incorporar en el ESFA la propiedad, planta y equipo para las empresas licoreras diferente al Instructivo 002 de 2014?

3. ¿Los avalúos de las propiedades, planta y equipo que la empresa realice para efectos de incorporarlos en el ESFA, deben suministrar información respecto de los requerimientos establecidos en la sección 17 y 27 de IFRS, para determinar el valor de reposición de los activos fijos, de donde se obtienen las variables para el balance de apertura y su medición posterior, las cuales corresponden a las partidas de los costos incrementales y las estimaciones de uso, tecnología, deterioro, vida útil, vida económica, desmantelamiento, costo residual, costo de saneamiento ambiental, entre otros?

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su solicitud, se hace necesario considerar lo dispuesto en el artículo 2° de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el cual señala:

“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 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 del texto).

Por otro lado, el instructivo 002 de 2014 señala lo siguiente:

“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” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 1.1.9. del instructivo 002 de 2014 relativo al procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, presenta 3 alternativas para medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la Industria Licorera del Cauca es una empresa industrial y comercial del Estado no societaria y que por ende no le aplica el parágrafo 2º del artículo 2º de la Resolución 414 de 2014, debe aplicar el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la citada Resolución y sus modificaciones, y el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015, de acuerdo con la clasificación de las entidades emitida por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas conforme a los criterios contemplados en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, la cual puede consultar en la página de la Contaduría General de la Nación <http://www.contaduria.gov.co>, a través del menú superior en la opción RCP – RCP en convergencia con NIIF –NICSP - Entidades sujetas al ámbito de la Resolución 414/2014 y sus modificaciones.

Con relación a la segunda inquietud, a la fecha la Contaduría General de la Nación no ha expedido ni expedirá un procedimiento dirigido específicamente a las empresas licoreras para la incorporación de la Propiedad, Planta y Equipo en el ESFA, toda vez que la normatividad expedida por este organismo regulador tiene carácter genérico y obliga transversalmente a todas las entidades que estén contempladas dentro de su respectivo ámbito de aplicación. En consecuencia, la Industria Licorera del Cauca debe atemperarse a lo dispuesto en el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014, sin que exonere a las empresas para analizar y aplicar aquellos aspectos que no fueron abordados dentro del mismo, y que debieron considerarse dentro del contexto de las empresas para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

Respecto a la tercera inquietud, para efectos de la medición de las propiedades, planta y equipo en el balance de apertura (que debió prepararse al primero de enero de 2015), la entidad debió aplicar lo establecido en el numeral 1.1.9 del instructivo 002 de 2014.

CONCEPTO No. 20162000021021 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de bienes recibidos de terceros en concesión

Doctor

DAVID TORRES HURTADO

Gerente General

Caudales de Colombia S.A.S. ESP

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación con los números 20165500030292 y 20165500042292 el 21 de abril y el 17 de junio de 2016, respectivamente, en las que brinda información para que este Estamento los oriente sobre el reconocimiento de los inventarios recibidos de terceros, teniendo en cuenta que la empresa Hydros Mosquera S en CA ESP fue constituida para realizar la operación de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado en el Municipio de Mosquera, para esto la empresa de servicios públicos del Municipio (EAMOS ESP), hizo entrega tanto de los bienes identificados como Propiedad, planta y equipo, así como unos inventarios de materiales para la operación.

Hydros Mosquera tiene registrados los inventarios en la subcuenta 93460201— Bienes recibidos de terceros - Inventarios por valor de \$10.774.124 y cada año han sido objeto de disminución de su valor según su utilización, y cargados al balance en el rubro del pasivo de acuerdo a la valoración del consumo. De otra parte, EAMOS ESP, en su calidad de titular de los bienes objeto de esta consulta, tiene registrados dichos bienes en la cuenta contable de CUENTAS POR COBRAR, generando una diferencia, al no generar reciprocidad en los reportes.

Los inventarios recibidos por parte de EAMOS ESP se utilizan para realizar trabajos operativos en los sistemas de acueducto y alcantarillado, reparaciones e instalación de acometidas. EAMOS ESP como socio gestor de Hydros Mosquera S en CA se obliga a “poner a disposición de la sociedad toda su capacidad técnica, operativa, administrativa, comercial, financiera y de planeación...”, según lo escrito en el Artículo 54 de la Escritura Pública No. 9420 de la creación de Hydros Mosquera S en CA.

De igual manera, en dicha Escritura también se lee en el párrafo de su Artículo 4 que "...los activos y bienes que la presente sociedad adquiera [Hydros Mosquera S en CA ESP] serán propiedad de la EAMOS y de todas maneras una vez disuelta esta sociedad los activos y bienes que esta sociedad posea solo serán propiedad de los socios comanditarios."

Hydros Mosquera S en CA ESP, por un lado, es la encargada del recaudo del pago por la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, además de otras sumas de dinero según la normatividad para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. Por otro lado, paga a EAMOS ESP de la suma anual equivalente a 60 SMLMV, por concepto del usufructo de la infraestructura física de los sistemas y otros necesarios para la prestación de los servicios públicos domiciliarios, además de 35 SMLMV, por concepto de gastos de funcionamiento de EAMOS ESP; también debe pagar la remuneración a los socios gestores, correspondiente al 11.6% mensual de los ingresos efectivamente recaudados.

Finalmente, en la consulta se lee que:

"Los riesgos relacionados con estos bienes, son asumidos por Hydros Mosquera S en CA ESP, siempre y cuando sean incorporados dentro de la operación, es decir se les de uso dentro de las actividades de expansión, reposición o rehabilitación de las redes de acueducto y alcantarillado en el Municipio de Mosquera"

En relación con su consulta, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Según 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 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación, el Principio de esencia sobre forma indica que:

"...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 del texto)

CONCLUSIÓN

Según la información suministrada se interpreta que lo convenido entre las partes corresponde en esencia a un contrato de concesión, en el que EAMOS ESP deberá reconocer tanto sus activos propios, como los activos entregados en administración a Hydros Mosquera S en CA ESP. De igual manera, EAMOS ESP deberá hacer la respectiva medición posterior de

los activos siguiendo la esencia económica y los hechos económicos ocurridos con estos, observando las normas contables contempladas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación.

Por su parte, Hydros Mosquera S en CA ESP deberá efectuar un registro por los bienes recibidos de EAMOS ESP, en cuentas de orden, para revelar la circunstancia de estar administrando recursos de terceros.

CONCEPTO No. 20162000021411 DEL 10-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos – activos biológicos Patrimonio de las empresas Otros ingresos Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMAS	Medición inicial y la medición posterior de plantas productoras y activos biológicos recibidos en calidad de aportes de capital.

Señor:

FRAYDERLEY JAIMES DURÁN
Profesional Área Contable
Instituto Financiero de Casanare
Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20165500024682, del 18 de marzo de 2016, en la que solicita concepto sobre la medición inicial y la medición posterior de las plantas productoras y de los activos biológicos entregados por la Gobernación de Casanare al Instituto Financiero de Casanare (IFC) en calidad de aportes de capital.

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

CONSIDERACIONES

En primer lugar, 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 respecto al Valor Razonable y al Costo de Reposición lo siguiente:

“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. (...)

La medición del valor razonable supone que la transacción hipotética para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo en el mercado principal del activo. Se entiende como mercado principal, aquel con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o el pasivo.

Salvo evidencia en contrario, se presume que el mercado principal es aquel en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo. (...)

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...” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, la Norma de propiedades, planta equipo, estipulada 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, establece respecto de las plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas, lo siguiente:

“10.1 Reconocimiento (...)

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

Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo...

En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la empresa. (...)

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. (...)

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...

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 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... (...)

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... (...)

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..." (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Norma de activos biológicos dispuesta 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, prescribe:

"14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, excepto las plantas productoras según lo establecido en la norma de propiedades planta y equipo, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola... (...)

Los desembolsos relacionados con el proceso de transformación del activo biológico se reconocerán como gasto si el activo biológico se mide a valor razonable menos los costos de disposición o al costo de reposición. En el caso de que se mida al costo, los desembolsos relacionados con el proceso de transformación incrementarán su valor.

Los productos agrícolas que provengan de los activos biológicos se reconocerán, en el punto de cosecha o recolección, como inventarios o activos biológicos según corresponda.

14.2 Medición inicial

Un activo biológico se medirá al valor razonable menos los costos de disposición...

Si el valor razonable no se puede determinar en forma fiable, el activo biológico se medirá por su costo de reposición y si no hay una medición fiable del costo de reposición, la empresa medirá el activo al costo, el cual comprende todas las erogaciones directamente relacionadas con la adquisición del activo biológico y con su proceso de transformación...

Los productos agrícolas se medirán, en el punto de cosecha, al valor razonable menos los costos de disposición. Este valor será el costo por el cual se reconocerá el producto agrícola trasladado al inventario y se contabilizará como un menor valor del activo biológico del cual procede el producto agrícola.

14.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los activos biológicos se medirán al valor razonable menos los costos de disposición o, a falta de este, por el costo de reposición. Cualquier diferencia entre el valor en libros del activo biológico y el valor razonable menos los costos de disposición, o el costo de reposición, se reconocerá como ingreso o gasto del periodo. (...)

Los activos biológicos medidos al valor razonable o al costo de reposición no serán objeto de amortización ni de deterioro.

Si el valor razonable o el costo de reposición no se pueden medir en forma fiable, el activo biológico se medirá posteriormente por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Una vez que el valor razonable o el costo de reposición de estos activos biológicos se pueda medir fiablemente, la empresa los medirá a su valor razonable menos los costos de disposición o al costo de reposición, según corresponda. Para el cálculo de la amortización, la empresa considerará los mismos criterios que establece la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para determinar la depreciación. En relación con el deterioro, considerará lo estipulado en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, la Norma de deterioro del valor de los activos, contenida 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, señala:

“16.1 Reconocimiento

La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

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 (...)

No siempre será necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, la empresa podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable. (...)

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...

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... (...)

16.4.2.1 Estimación de los flujos futuros de efectivo

El cálculo del valor en uso reflejará la estimación de los flujos futuros de efectivo que la empresa espere obtener del activo. Para tal efecto, la empresa realizará las siguientes acciones:

a) Efectuar las proyecciones de los flujos de efectivo teniendo en cuenta hipótesis razonables y fundamentadas que representen las mejores estimaciones de la empresa sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presenten a lo largo de la vida útil restante del activo, otorgando un mayor peso a las evidencias externas a la empresa.

b) Proyectar los flujos de efectivo teniendo en cuenta los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que se hayan aprobado por la empresa, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.

c) Estimar las proyecciones de flujos de efectivo para el periodo posterior al cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Con este fin, la empresa extrapolará las proyecciones de los literales anteriores utilizando escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pueda justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, para el país o países en los que opera la empresa y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán lo siguiente: a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo; b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos necesarios en la preparación del activo para su utilización) y que puedan atribuirse directamente o distribuirse a dicho activo según una base razonable y uniforme; y c) flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían o pagarían por la disposición del activo al final de su vida útil.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo independientes, en buena medida, de las entradas procedentes del activo que se esté revisando; ni pagos relacionados con obligaciones reconocidas en el pasivo. Para el activo, los flujos de efectivo futuros se estimarán teniendo en cuenta su estado actual. Por lo tanto, las estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo estimadas que se espere surjan de una reestructuración futura en la que la empresa no se haya comprometido todavía ni de mejoras o aumentos del rendimiento de los activos. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros tampoco incluirán entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación, ni cobros o pagos por el impuesto a las ganancias.

16.4.2.2 Determinación de la tasa de descuento aplicable

La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes tanto al valor temporal del dinero como a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no se hayan ajustado.

La tasa a utilizar podrá ser a) el costo promedio ponderado del capital determinado empleando técnicas como el Modelo de Precios de los Activos Financieros; b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la empresa; y c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.

No obstante, la tasa empleada se ajustará para a) reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos y b) excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos o los riesgos para los cuales, los flujos de efectivo estimados se hayan ajustado.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos nominales. Por el contrario, si la tasa de descuento excluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos reales, pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos.

La empresa podrá incluir, en el cálculo de los flujos futuros o en la determinación de la tasa, los siguientes factores:

- a) las expectativas sobre posibles variaciones en el valor o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- b) el precio por la incertidumbre inherente en el activo; y
- c) otros factores como la iliquidez que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros, los cuales la empresa espera se deriven del activo.

Los flujos de efectivo futuros en moneda extranjera se estimarán en la moneda en la que vayan a generarse y se actualizarán utilizando la tasa de descuento adecuada para el contexto económico de esa moneda. La empresa convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

16.5 Medición del deterioro del valor de los activos

16.5.1 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... (...)

16.6 Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

La empresa evaluará al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la empresa estimará nuevamente el valor recuperable del activo. (...)

16.6.2 Medición de la reversión del deterioro

16.6.2.1 Activos individualmente considerados

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía si se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del mismo, desde el reconocimiento de la última pérdida por deterioro. Para dicha reversión, se aumentará el valor en libros del activo hasta su valor recuperable. Ese incremento será una reversión de una pérdida por deterioro del valor, la cual afectará el resultado del periodo.

En todo caso, la reversión de una pérdida por deterioro del valor no excederá al valor en libros que tendría el activo (neto de amortización o depreciación) si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En quinto lugar, la Norma de subvenciones, 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 respecto a los activos adquiridos sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, lo siguiente:

“...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...” (Subrayado fuera de texto)

Por último, 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, define las siguientes cuentas:

1612 - PLANTAS PRODUCTORAS: “Representa el valor de las plantas vivas que se emplean para la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera que generen productos agrícolas durante más de un periodo y que tienen una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola.” (Subrayado fuera de texto)

1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “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.” (Subrayado fuera de texto)

1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “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.” (Subrayado fuera de texto)

1980 - ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN: “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su valor razonable menos los costos de disposición.” (Subrayado fuera de texto)

1981 - ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN: “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su costo de reposición.” (Subrayado fuera de texto)

1982 - ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO: “Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestiona la empresa para la transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales, los cuales se miden por su costo.” (Subrayado fuera de texto)

1983 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR): “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. Dicha pérdida sistemática se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.” (Subrayado fuera de texto)

1984 - DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR): “Representa el valor acumulado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable.” (Subrayado fuera de texto)

3208 - CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias.” (Subrayado fuera de texto)

4823 - GANANCIAS POR ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS: “Representa el mayor valor del activo biológico originado por cambios en su valor razonable menos costos de venta o su costo de reposición.” (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.”

5359 - DETERIORO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO: “Representa el valor estimado por concepto de deterioro de valor para cubrir una posible pérdida que se origina en los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable.” (Subrayado fuera de texto)

5351 - DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: “Representa el valor estimado 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.” (Subrayado fuera de texto)

5360 - DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: “Representa el valor calculado 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.” (Subrayado fuera de texto)

5363 - AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO: “Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad de generar beneficios económicos futuros de los activos biológicos medidos al costo como resultado del uso. Dicha disminución se expresa en términos monetarios con base en el valor de los bienes, la vida útil, el valor residual y las pérdidas por deterioro reconocidas.” (Subrayado fuera de texto)

5820 - PÉRDIDAS POR ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS: “Representa el menor valor del activo biológico originado por cambios en su valor razonable menos los costos de disposición o su costo de reposición.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que una vez que el IFC reciba los activos, en calidad de aportes de capital, debe clasificarlos según sus características, a fin de determinar los criterios de medición y las cuentas específicas a utilizar, de conformidad con los criterios que se exponen a continuación, según corresponda:

Para tal efecto, el Instituto debe identificar del conjunto de activos recibidos, cuales corresponden a plantas productoras utilizadas para la obtención de productos agrícolas o a activos biológicos que pueden ser medidos al valor razonable menos los costos de disposición,

o al costo de reposición y aquellos que necesariamente deben ser medidos al costo.

Las plantas productoras corresponden a las plantas vivas que son empleadas para la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera que generen productos agrícolas durante más de un periodo y que tienen una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola; en tanto que, los activos biológicos corresponden a los animales y plantas vivas que son gestionados para su transformación y recolección de activos biológicos a fin de venderlos o convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales.

Por otro lado, cabe señalar que para determinar el valor razonable de un activo, es decir, el precio que sería recibido por su venta, el Instituto debe suponer que la transacción hipotética de venderlo se lleva a cabo en un mercado principal; que, salvo evidencia en contrario, correspondería al mercado en el que la Instituto realizaría normalmente una transacción de venta del activo.

Para el cálculo de los costos de disposición de un activo, el Instituto debe sumar los desembolsos que debería pagar para llevar a cabo la venta del activo, entre ellos, los de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similar, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos necesarios para dejar el activo en condiciones para la venta.

Respecto del cálculo del costo de reposición, el Instituto considerará el efectivo y las otras partidas equivalentes al efectivo que deberían pagarse para adquirir o producir un activo similar al que se tiene o para reemplazarlo en condiciones semejantes al existente

Plantas productoras

Cuando se trate de Plantas productoras, recibidas sin contraprestación deben ser medidas según lo dispuesto en las Normas de subvenciones respecto de las subvenciones no monetarias, por remisión de la Norma de propiedades, planta y equipo, por el valor razonable de activo recibido, y en su ausencia, por el costo de reposición y en el caso que no sea posible obtener alguna de las anteriores mediciones, por el valor en libros de la entidad que cede el recurso.

Asignada una cantidad monetaria fiable a las plantas productoras recibidas en calidad de aportes de capital, el Instituto las debe incorporar en su situación financiera en el momento que las recibe, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1612-PLANTAS PRODUCTORAS y un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En una medición posterior, las plantas productoras recibidas deben medirse por el valor inicialmente reconocido, menos la depreciación acumulada menos deterioro acumulado.

Para efectos de determinar el cálculo de la alícuota de depreciación, el Instituto debe determinar la vida útil, el valor residual y el método de depreciación según los lineamientos establecidos en la Norma de propiedades, planta y equipo, los cuales fueron expuestos en la sección de consideraciones de este concepto.

Efectuado el cálculo mencionado en el párrafo inmediatamente anterior, la depreciación del periodo deberá reconocerse mediante un débito en la subcuenta 536011-Planta productoras, de la cuenta 5360 - DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 168511-Plantas productoras, de la cuenta 1685 - DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Respecto a las pérdidas por deterioro del valor, conviene señalar que como mínimo al final del periodo contable el Instituto debe evaluar si existen indicios de deterioro del valor de las plantas productoras, y al existir, debe calcular el valor recuperable de las mismas, el cual corresponde al mayor valor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

El valor razonable de una planta productora será calculado según lo establecido en el Marco Conceptual, mientras que para el cálculo de los costos de disposición será necesario estimar los costos que se incurrirían para llevar a cabo su venta.

Al calcular el valor en uso, el cual corresponde al valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se esperan obtener de la planta productora a lo largo de su vida útil, el Instituto debe aplicar el procedimiento descrito en la Norma de deterioro del valor de los activos para la estimación de los flujos de efectivo y para determinar la tasa de descuento que será utilizada, el cual fue expuesto en la sección de consideraciones de este concepto.

Ahora bien, si el valor razonable menos los costos de disposición de la planta productora no puede ser medido de forma fiable, el valor recuperable corresponderá al valor en uso.

El Instituto debe reconocer una pérdida por deterioro cuando el valor en libros de la planta productora sea superior a su valor recuperable, debitando la subcuenta 535114 – Plantas productoras, de la cuenta 5351 - DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 169514 -Planta productora, de la cuenta 1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) por el exceso del valor en libros.

En una medición posterior, podría existir algún indicio de que las pérdidas por deterioro

reconocidas en el periodo o en periodos anteriores ya no existen o podrían haber disminuido, razón por la cual, el Instituto debe estimar nuevamente el valor recuperable de la planta productora y revertir las pérdidas reconocidas cuando su valor recuperable sea superior a su valor en libros.

No obstante, el valor en libros de la planta productora después de la reversión de las pérdidas por deterioro no podrá ser superior al menor valor entre su valor recuperable y el valor en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido las pérdidas por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.

La reversión de las pérdidas por deterioro del valor de una planta productora debe registrarse mediante un débito en la subcuenta 169514 -Planta productora, de la cuenta 1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta 535114 – Plantas productoras, de la cuenta 5351 - DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuando se trata de la reversión de una pérdida reconocida durante el periodo contable o en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4830 - REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, cuando se revierten pérdidas reconocidas en periodos anteriores.

Activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de disposición

Los activos biológicos cuyo valor razonable menos los costos de disposición pueda ser medido de forma fiable, deben registrarse por ese valor mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN y un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En una medición posterior, las diferencias entre el valor en libros del activo biológico y su valor razonable menos los costos de disposición, se reconocerán debitando o acreditando la subcuenta que identifique al activo biológico, de la cuenta 1980-ACTIVOS BIOLÓGICOS A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) MENOS COSTOS DE DISPOSICIÓN, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4823 - GANANCIAS POR ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS o de la cuenta 5820 - PÉRDIDAS POR ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS, según corresponda.

Activos biológicos medidos al costo de reposición

Los activos biológicos cuyo valor razonable menos los costos de disposición no pueda ser medido de forma fiable, pero puedan ser medidos por su costo de reposición deben registrarse por ese valor mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN y un crédito en la subcuenta 320801-

Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Posterior al reconocimiento, las diferencias entre el valor en libros del activo biológico y su costo de reposición, se reconocerán debitando o acreditando la subcuenta que identifique al activo biológico, de la cuenta 1981-ACTIVOS BIOLÓGICOS A COSTO DE REPOSICIÓN, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4823 - GANANCIAS POR ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS o de la cuenta 5820 - PÉRDIDAS POR ACTUALIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS, según corresponda.

Activos biológicos medidos al costo

Los activos biológicos cuyo valor razonable menos los costos de disposición ni su costo de reposición pueda ser medido de forma fiable, deben reconocerse por el valor en libros de la entidad que concede los recursos, en este caso, el valor en libros de la Gobernación de Casanare, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1982 - ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO y un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En una medición posterior, los activos biológicos recibidos y clasificados en esta categoría deben medirse por el valor inicialmente reconocido, menos la amortización acumulada menos deterioro acumulado. Para el efecto, el Instituto debe aplicar los mismos criterios ya mencionados en la sección de conclusiones de este concepto, respecto de las plantas productoras.

La amortización del periodo debe reconocerse mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5363 - AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO y un crédito de la subcuenta respectiva, de la cuenta 1983 - AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR).

Por su parte, la pérdida por deterioro del valor del activo biológico, debe registrarse debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5359 - DETERIORO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1984 - DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR).

La reversión de las pérdidas por deterioro del valor del activo biológico, se efectuará mediante un débito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 1984 - DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR) y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5359 - DETERIORO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, cuando se trata de la reversión de una pérdida reconocida durante el periodo contable o en la subcuenta 483014-Activos biológicos al costo, de la cuenta 4830 - REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, cuando se revierten pérdidas reconocidas en periodos anteriores.

CONCEPTO No. 20162000023171 DEL 30-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Actualización del valor de las propiedades, planta y equipo

Doctor

BLAS ENRIQUE ARAQUE JAIMES

Profesional universitario contabilidad

E.S.E. Hospital San Juan de Dios - Pamplona

Pamplona, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004710-2, del 8 de julio de 2016, en la cual indica lo siguiente:

La E.S.E. Hospital San Juan de Dios - Pamplona se encuentra sujeta al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, por lo cual, para efectos del Estado de situación financiera de apertura, el Hospital optó por el método del costo, menos depreciación y pérdida por deterioro para la medición inicial de los bienes, de conformidad con el Instructivo N° 002 de 2014.

En consideración con lo antes mencionado, solicita aclaración respecto a la siguiente inquietud:

¿En los periodos siguientes a la aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la E.S.E. puede realizar la actualización de las propiedades, planta y equipo mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización? En caso afirmativo, ¿cuál debe ser el tratamiento contable de las diferencias que surjan con respecto al valor en libros de los activos?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo, contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 señala, para la medición posterior de los bienes que cumplen la definición de propiedades, planta y equipo, lo siguiente:

“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 del texto)

Adicionalmente, los numerales 16.1 y 16.2 de la Norma relativa al Deterioro del valor de los activos, señalan:

“16.1 Reconocimiento

La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

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 (...)”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2015, contempla, para la

medición posterior de las propiedades, planta y equipo, el modelo del costo, lo cual significa que estos activos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia y de conformidad con lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, las entidades deberán revisar, como mínimo al final de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, y si se presenta un cambio en alguna de estas variables, realizar el ajuste a que haya lugar, en forma prospectiva. Asimismo, de conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos, al final del periodo contable la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro de valor de los activos, y si es del caso, calcular y registrar el valor del deterioro.

CONCEPTO No. 20162000030461 DEL 10-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial y medición posterior de activos recibidos en virtud de contratos de comodatos.

Doctor
FABIO NAVARRO JAIMES
Contador
Instituto de Salud de Bucaramanga (E.S.E. ISABU)
Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500040142, del 7 de junio de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el reconocimiento, medición inicial y medición posterior de equipos biomédicos y ambulancias entregados por el Municipio de Bucaramanga al Instituto de Salud de Bucaramanga (E.S.E. ISABU) a través de contratos de comodato.

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

CONSIDERACIONES:

En primer lugar, 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, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, con relación a la definición de los activos, señala:

“Los activos representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros...

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)

En segundo lugar, el numeral 10 del Capítulo I 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, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en relación con el reconocimiento, medición inicial y medición posterior de las propiedades, planta y equipo, establece:

“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 (...)

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.

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso (...) El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá en el resultado del mismo... (...)

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 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... (...)

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. (...)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere el valor en libros del mismo. La depreciación no cesará cuando el

activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

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...

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... (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el numeral 2 del Capítulo IV de esta misma normatividad, respecto del reconocimiento y medición de las subvenciones, señala:

“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 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. (...)

2.2 Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias (...) 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... (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, 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, define las siguientes cuentas:

1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO: “Representa el valor de los equipos médicos, científicos, de investigación y de laboratorio que son utilizados en la prestación de servicios, así como los destinados a apoyar la gestión administrativa. También incluye el equipo médico y científico de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.” (Subrayado fuera de texto)

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. También incluye los equipos de transporte, tracción y elevación de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.” (Subrayado fuera de texto)

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

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que corresponde a las partes que intervienen en el contrato de comodato realizar juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera que les sea aplicable.

Así lo anterior, la E.S.E. ISABU sólo debe reconocer en su situación financiera los equipos biomédicos y ambulancias entregados por el municipio de Bucaramanga a través de contratos de comodato, si es de común acuerdo entre las partes prorrogar tales contratos por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica de los activos, y si ambas partes han determinado que la E.S.E. ISABU controla los activos, porque puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, 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 los equipos biomédicos y ambulancias cumplen con las condiciones para su reconocimiento como activos por parte de E.S.E. ISABU, con independencia de la titularidad jurídica, serán incorporados en su situación financiera por su valor razonable o en su ausencia, por su costo de reposición. Si no es posible obtener alguna de las anteriores mediciones, deben ser incorporados por el valor en libros que se registraba en la contabilidad del Municipio a la fecha

de la transferencia de los bienes.

El reconocimiento de los activos debe efectuarse mediante un débito en las respectivas subcuentas de las cuentas 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO o 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, según corresponda a las características de los bienes recibidos y un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Sin embargo, si en la transferencia de los bienes se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución de estos al Municipio, la E.S.E. ISABU debe incorporarlos en su situación financiera como activos y como contrapartida reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. El pasivo debe reconocerse en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y debe amortizarse con el cumplimiento de las condiciones.

Posterior a su reconocimiento, los activos deben ser medidos de acuerdo con los criterios definidos en la sección de medición posterior de la Norma de Propiedades, Planta y Equipo 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, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 , los cuales fueron transcritos en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 20162000030661 DEL 11-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de una edificación controlada por la empresa que fue entregada por error al municipio de Tunja

Doctor
HÉCTOR DAVID CHAPARRO CHAPARRO
Gerente
Lotería de Boyacá
Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500057022, del 19 de agosto de 2016, en la cual indica que:

La Lotería de Boyacá, mediante Resolución N° 0322, entregó al municipio de Tunja el predio ubicado en las carreras 10 y 12 No. 21-89 Barrio las Nieves, distinguido con la matrícula inmobiliaria No. 070- 7209, en el cual se encuentran edificados los bienes fiscales denominados Edificios de apartamentos, Hotel Hunza, teatro, locales comerciales y la plazoleta San Francisco, que es, esta plazoleta, la única parte del inmueble que está destinada al uso público y que, por tanto, se pretendía ceder.

La Lotería de Boyacá ha venido ejerciendo permanente e ininterrumpida posesión del inmueble. Así, recibe los ingresos por cánones de arrendamiento y los ingresos por participación de las utilidades del establecimiento de comercio Hotel Hunza (administrado por particulares), ha pagado al Municipio el impuesto predial cada año, y se encarga del mantenimiento del inmueble.

Por lo que, a la luz del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, pregunta ¿cuál es el tratamiento contable a seguir con el fin de posibilitar que este inmueble sea devuelto por el Municipio, así como para cumplir la obligación de representar fielmente la realidad del hecho económico?

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, señala lo siguiente:

“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. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso... (...)

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. (...)

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.

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.

6.2. Reconocimiento de los elementos en 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.

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 del texto)

A su vez, 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, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1 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.”

CONCLUSIÓN

La Lotería de Boyacá debe evaluar si los bienes descritos en la consulta cumplen con las características de los activos indicadas en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN. Para efectos de establecer si la entidad tiene un activo, se deberá verificar que el bien genere beneficios económicos futuros para la empresa, identificar si existe una medición fiable y establecer si se tiene el control del activo; por lo tanto, para reconocer los bienes en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Identifique si la empresa decide el propósito para el cual se destina el activo
- Establezca si la entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros
- Defina si la empresa tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros del activo
- Verifique si la empresa asume los riesgos sustanciales inherentes al activo

Si de la evaluación de los lineamientos anteriores se concluye que se cumplen las características que definen un activo, conforme al principio de contabilidad de Esencia sobre forma, este debe reconocerse aun cuando no exista titularidad sobre el bien. De esta manera, la Lotería de Boyacá deberá identificar, medir, clasificar y registrar los activos que considere que cumplan lo anteriormente mencionado, observando la intención que sobre estos tenga. En caso que no se cumplan las condiciones para el reconocimiento de un activo, se deberán efectuar las respectivas revelaciones del hecho en las notas a los estados financieros.

En cuanto a lo consultado sobre el tratamiento contable a seguir con el fin de posibilitar que los inmuebles sean devueltos por el Municipio, me permito manifestarle que es competencia de la CGN dar respuesta a su consulta sólo en lo referente a los aspectos contables, pero no es posible emitir concepto sobre los efectos legales relacionados con los hechos económicos.

CONCEPTO No. 20162000032791 DEL 27-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Manejo contable de los contratos de comodato celebrados con proveedores sobre el uso de equipo médico

Doctora
 OLGA PATRICIA JARAMILLO MONCADA
 Contadora
 E. S. E. Hospital Manuel Uribe Ángel
 Envigado (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500058022, del día 24 de agosto del 2016, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los contratos de comodato donde empresas privadas entregan equipos médicos al Hospital. La empresa aclara que en las cláusulas de los contratos se estipula que los equipos no hacen parte del patrimonio del Hospital; que el Hospital es quien asume los beneficios y riesgos de los equipos, por lo que se contrata una póliza de seguro para los mismos; y que el comodante asume los mantenimientos y actualizaciones. Finalmente, también se pacta que los insumos que los equipos necesiten, deberán ser comprados a los comodantes. La respuesta es pedida a la luz de la normativa anexa a la Resolución 414 de 2014, emitida por la CGN.

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, señala lo siguiente:

“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. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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.

Por su parte, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso... (...)

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. (...)

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.

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.

6.2. Reconocimiento de los elementos en 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.

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 del texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N°. 139 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, indica lo siguiente:

“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." (Subrayado fuera del texto)

"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. (...)

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 del texto)

CONCLUSIÓN

El Hospital deberá observar si los equipos médicos recibidos en comodato cumplen con las características de los activos indicadas en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN. Para efectos de establecer si el Hospital tiene un activo, se deberá verificar que el bien genere beneficios económicos futuros, identificar si existe una medición fiable y establecer si se tiene el control del activo; por lo tanto, para reconocer los bienes en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo el Hospital:

- Identifique si es él quien decide el propósito para el cual se destina el activo
- Establezca si obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros del activo
- Defina si tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros del activo
- Verifique si asume los riesgos sustanciales inherentes al activo

Aunque el control es concomitante con la titularidad jurídica de los bienes, esta última no es un factor determinante para el reconocimiento de los activos. No obstante, el Hospital deberá evaluar conjuntamente los criterios anteriormente expuestos, y si el alcance de la cláusula contractual relativa a que estos equipos no se pueden incorporar en su patrimonio implica que el control queda en manos del comodante, la entidad no podrá incluirlo en su estado de

situación financiera. En caso contrario, es decir, si ello no afecta el cumplimiento de las características que definen un activo, el Hospital debe reconocerlos aun cuando no exista titularidad sobre los bienes, según lo dispuesto en el principio de esencia sobre forma.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

El Hospital debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

b. En la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien; en este caso el Hospital debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. El pasivo diferido se amortizará proporcionalmente al cumplimiento de las condiciones, reduciendo el mismo y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

c. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso el Hospital debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que debería pagar en un contrato de esa naturaleza, reconociendo un ingreso por subvenciones y un gasto por arrendamientos. Adicionalmente, deberá registrar el activo en cuentas de orden.

En los tres escenarios, para el mantenimiento y actualización del equipo médico, el Hospital debe estimar el valor que debería pagar por dichos servicios, reconociendo un ingreso por subvenciones y un gasto según el servicio recibido.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000015731 del 13-06-2016

20162000028141 del 22-09-2016

20162000037551 del 24-11-2016

3.7 OTROS ACTIVOS**CONCEPTO No. 20162000000691 DEL 14-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden – acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

Señor:

LUIS FERNANDO SANDOVAL MANRIQUE

Presidente

Metro Cali S.A.

Cali, Valle del Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-005423-2, del 5 de noviembre de 2015, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

1 ANTECEDENTES FRENTE A LA INFRAESTRUCTURA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

1.1. Metro Cali SA. es una sociedad por acciones (anónima), constituida por 5 entidades públicas municipales, vinculada al Municipio de Santiago de Cali y regida en lo pertinente por las disposiciones legales aplicables a las empresas industriales y

comerciales del Estado, de acuerdo con la Ley 489 de 1998, particularmente, con el párrafo 1, numeral 2 del artículo 38 de este estatuto. (en adelante Metro Cali)

- 1.2. El marco normativo de los sistemas de transporte masivo en Colombia, está constituido fundamentalmente por las Leyes 86 de 1989, 105 de 1993, 310 de 1996, 336 de 1996 y el Decreto Reglamentario 3109 de 1997, normas mediante las cuales se definen las condiciones y características de los mismos, así como los requisitos de participación de la Nación en estos proyectos.
- 1.3. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali — Sistema MIO.
- 1.4. Mediante documento CONPES 3166 de mayo de 2002, se recomendó para el municipio de Santiago de Cali un sistema basado en buses de alta capacidad, adecuado en términos de costo y cubrimiento a las condiciones de este municipio.
- 1.5. El documento CONPES 3369 del día 1 de agosto de 2005 —seguimiento-, declaró el sistema Integrado de transporte masivo para el municipio de Santiago de Cali como un proyecto de importancia estratégica, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 10 de la Ley 819 de 2003, y aprobó la nueva definición del proyecto y el nuevo alcance para la utilización de los recursos del mismo, sin perjuicio del cumplimiento de las recomendaciones establecidas en los demás documentos CONPES pertinentes sobre la materia.
- 1.6. De acuerdo con el Documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 ‘Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo - Seguimiento, le corresponde al Ministerio de Transporte a través de la Unidad Coordinadora del Proyecto — UCP ejercer la función de seguimiento a la Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo, que incluye el seguimiento a la ejecución de las obligaciones contractuales de los convenios de co-financiación por la Nación suscritos con las Entidades Territoriales para co-financiar los proyectos de Sistema Integrado de Transporte Masivo de Colombia y de las políticas contenidas en los documentos CONPES, en virtud a lo anterior el Ministerio de Transporte en el año 2006 emitió un documento denominado ‘Manual Financiero’ donde se dan instrucciones precisas en cuanto al manejo contable que deben observar los Entes Gestores de los proyectos en mención.
- 1.7. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali en el año 2006 celebró con 4 Concesionarios (en adelante Concesionario de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro

del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali (en adelante Contratos de Concesión de Transporte).

- 1.8. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (en adelante Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios y talleres del Sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia (en adelante Contratos de Concesión de Patios y Talleres).
- 1.9. En cumplimiento del objeto de los Contratos de Concesión de Patios y Talleres, el Concesionario de Patios entregó a Metro Cali en virtud de la figura de la Reversión, a título de cesión gratuita, dos inmuebles junto con su infraestructura dotada y equipada para el funcionamiento de los Patios y Talleres denominados Puerto Mallarino y Sameco- Norte.
- 1.10. Por otro lado, los Contratos de Concesión de Transporte, definen los Patios y Talleres como la infraestructura dotada de instalaciones eléctricas, hidráulicas y sanitarias entregada por Metro Cali a los Concesionarios de Transporte para la tenencia, dotación, operación, administración y mantenimiento, la cual fue entregada para el soporte y apoyo al Sistema en diciembre de 2009.
- 1.11. Los Concesionarios de Transporte, en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.
- 1.12. Por otro lado, el día 12 de agosto de 2008, se firmó el acta de Inicio con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología — UTR&T) del Contrato de Concesión para el diseño, implementación, integración, financiación, puesta en marcha, operación y mantenimiento del sistema de información unificado de respuesta del Sistema MIO — SIUR. (en adelante Contrato de Concesión del SIUR)
- 1.13. En virtud del contrato de concesión referido anteriormente le corresponde a la UTR&T administrar la Infraestructura del Sistema MIO, entendida ésta como las áreas de las estaciones, terminales o de cualquier otro inmueble que le sean entregadas por Metro Cali para su tenencia en procura de adecuada prestación del servicio. Con ello, la

UTR&T asume y es totalmente responsable por todos y cada uno de los perjuicios, ocupaciones de hecho o pérdidas de los bienes, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros, diferentes de Metro Cali, la reparación o indemnización de perjuicios cuando considere que haya lugar a ello. La UTR&T será responsable por los daños que llegaren a presentarse sobre los bienes afectos al cumplimiento del objeto contractual, salvo las reparaciones o reposiciones que se deban efectuar como consecuencia del deterioro natural por el uso adecuado de los mismos, las cuales serán de cargo exclusivo de Metro Cali.

- 1.14. Al 31 de diciembre de 2014, se encuentran reconocidos en los Estados Financieros de Metro Cali los terrenos de los Patios y Talleres, de acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, No. 20108-146511 de 2010, que reza los predios y bienes, cedidos de manera gratuita (según consta en las escrituras) por los concesionarios de patios y talleres de acuerdo con la cláusula de reversión establecidas en los contratos de concesión, deberá incorporarlos Metro Cali S.A. en el patrimonio de la sociedad’.
- 1.15. Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación con radicado CGN número 20152000002371 de febrero 6 de 2015, conceptuó sobre el reconocimiento de los Patios y Talleres conforme con el nuevo marco normativo, Resolución 414 de 2014.
- 1.16. La Resolución 533 de octubre 8 de 2015, al respecto de los Contratos de Concesión, en concordancia con la Ley 80 de 1993, Indica: ‘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.’
- 1.17. Dadas las condiciones de los patios entregados a los Concesionarios de Transporte, se consultó con cada uno de los concesionarios si han contemplado el registro de estos activos dentro de su patrimonio, a lo cual han contestado que no consideran procedente el reconocimiento de estos activos. (adjunto copia de la consulta y la respuesta).
- 1.18. El día 27 de enero de 2014, la Contaduría General de Nación a través del oficio 2014201420000022 conceptuó que, son los entes territoriales los titulares de los recursos girados por la nación dentro del convenio de cofinanciación y las obras que se construyan con los mismos. Anotó que el papel del ente gestor (Metro Cali) es el de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación y que éste último debe

reconocer los recursos en administración en cuentas de orden y proveer al ente territorial la información que le permita incorporar en su contabilidad los diferentes rubros que componen la información financiera del encargo fiduciario en donde se manejan los recursos del convenio.

2- CONSIDERACIONES A LA INFRAESTRUCTURA DEL SISTEMA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

Conforme a los anteriores antecedentes descritos, en especial lo conceptuado por la Contaduría General de la Nación conforme al numeral 1.12 precedente, resulta de interés de este ente gestor, dar claridad en el reconocimiento de la titularidad de la infraestructura construida dentro de su contabilidad, frente a lo cual consideramos lo siguiente:

- 3.8 Los patios y talleres no cumplirían con la definición de activo, por no ser un recurso controlado por Metro Cali, de acuerdo a que:
- 1- No puede definir el propósito para el cual se destina el activo, porque el propósito es único, como un conjunto de terrenos con la ubicación, características y adecuaciones previstas en el contrato de concesión para albergar la Flota del Sistema MIO, conforme a los contratos de concesión de Transporte. El Patio no podrá utilizarse para ningún fin diferente del cumplimiento de las obligaciones previstas en el Contrato, que no haya sido autorizado por la Entidad.
 - 2- No obtiene sustancialmente la mayor parte de los beneficios económicos asociados con la propiedad del activo, se considera lo obtienen los concesionarios.
 - 3- El acceso a dicha infraestructura lo tiene solo el Concesionario de Transporte. La Entidad puede acceder a los patios y talleres, previo permiso, para inspección no utilización.
 - 4- Los riesgos asociados a los Patios y Talleres los asume el Concesionario de Transporte.
- 3.9 Los Contratos de Concesión de Transporte no se encuentran regulados por la Resolución 414 de 2015, sin embargo, si están contemplados en la Resolución 533 de octubre 8 de 2015 marco normativo para las Entidades de Gobierno, por tanto la política contable se define conforme con la norma de propiedad, planta y equipo.
- 3.10 El 13 de junio de 2006, se recibió de parte de la Contaduría General de la Nación, la respuesta a la consulta formulada por Metro Cali en abril de 2004, con oficio 20054-17058 de junio 05 de 2006, sobre la forma de registro contable de las transferencias

recibidas y los costos de las obras del proyecto de Inversión para el SITM de Santiago de Cali.

- 3.11 Metro Cali como ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de la ciudad de Cali, a diciembre 31 de 2006 reestructuró sus registros contables y la presentación de los estados financieros conforme al concepto de la Concepto de la Contaduría General de la Nación y las instrucciones emanadas en el Manual Financiero” emitido por el Ministerio de Transporte.
- 3.12 En consecuencia, en el Estado Financiero de Apertura de Metro Cali, se excluyeron los Patios y Talleres como activo, por considerar que no cumplen con esta definición, y en su lugar, se reclasificaron en cuentas de orden como parte de la infraestructura del Sistema MIO, con la finalidad de ser entregados al Municipio de Santiago de Cali conforme al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación No. 20142000000221 del 27 de enero de 2014. (adjunto copia del concepto).

Por otro lado, exponemos a continuación otros antecedentes que ameritan otra de las consultas que consolidaremos al final de documento.

3- ANTECEDENTES FRENTE AL SISTEMA AEROSUSPENDIDO MIO CABLE

- 3.3. Por iniciativa del Concejo Municipal de Santiago de Cali, a través del Acuerdo No. 192 de 2006, se aprobó la financiación a través de vigencias futuras de la estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.
- 3.4. El documento CONPES 3504 del día 17 diciembre de 2007 -seguimiento- aprobó las modificaciones propuestas por Metro Cali en relación con el alcance del proyecto, las fases de su adecuación y cronograma implementación del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali
- 3.5. El Concejo Municipal de Santiago de Cali mediante Acuerdo No. 236 de 2008, modificó el artículo 3 del Acuerdo No. 192 de 2006, respecto de la autorización otorgada al Alcalde Municipal de Santiago de Cali, para comprometer vigencias futuras provenientes de la sobre tasa a la gasolina y el perfil de los aportes a efectuarse para la financiación, estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.

- 3.6. Como resultado de los estudios preliminares requeridos para esta ampliación del SITM de Santiago de Cali, el Concejo Municipal de Santiago de Cali a través del Acuerdo No. 237 de 2008, encontró viable la alternativa de implementar un transporte Aero Suspendido, al que se denominó 'MIO Cable', con la finalidad de integrar la Comuna 20 al 'Sistema MIO'; entendiéndose que al MIO Cable no quedo incluido en el CONPES 3504 de 2007 como parte de las fases del proyecto concebido para la implementación inicial del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali y por lo tanto tampoco su financiación.
- 3.7. Mediante Resolución 1.10.147. de mayo de 2010, Metro Cali S.A. ordenó la apertura de la Licitación Pública No. MC-58.5.01.10. con la finalidad adelantar el proceso de selección objetiva del contratista a quien se le adjudicaría el un (sic) contrato cuyo objeto consistió en el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO - Modalidad 'llave en mano'
- 3.8. El día 18 de agosto de 2010, se suscribió el Contrato de Obra MC-OP-05- 2012 entre Metro Cali S.A. y la apoderada de la Unión Temporal MIO Cable para el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO.
- 3.9. Una de las actividades contempladas dentro de la ejecución del citado contrato de obra MC-OP-05-2012, fue el diseño y construcción de cada una de las cuatro (4) estaciones de acceso al Sistema Aero Suspendido Mío Cable, denominadas dentro del proyecto como: Brisas de Mayo, Lleras Camargo, Tierra Blanca y Cañaveralejo.
- 3.10. El diseño técnico y operativo del MIO Cable contempló garantizar la operación permanente de la estación terminal intermedia Cañaveralejo, y en este punto, la Integración física con el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali — MIO: razón por la cual se dispuso de un área destinada a la instalación y funcionamiento de los equipos que conforman el sistema de recaudo de los pasajes de los usuarios.
- 3.11. Dado lo anterior, el MIO Cable no hace parte del Sistema MIO en los términos establecidos en el CONPES 3504 de 2007, la operación física de éste sistema complementario y la implementación, puesta en marcha y mantenimiento del sistema tecnológico de recaudo integrado al SIUR, a la fecha no se encuentran concesionadas o dados en operación por parte de Metro Cali; y en consecuencia, se requirió adelantar

los procesos de selección objetiva o formalización de los acuerdos correspondientes, con el ánimo de integrarlos al Sistema MIO como parte complementaria del Sistema de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali.

- 3.12. A partir del mes de julio de 2015, se previó la puesta en operación de Sistema de Transporte Aero-suspendido Mío Cable, para lo cual el Municipio de Santiago de Cali, efectuó una adición al presupuesto para Metro Cali, para el pago de los gastos de operación, no obstante, se efectuó la transferencia con recursos diferentes a la sobretasa a la gasolina y con fuente de funcionamiento (no de inversión).
- 3.13. Metro Cali S.A., para la puesta en funcionamiento del MIO Cable, celebró un contrato de operación integral con la Asociación Cable de Manizales a quien le corresponde operar, mantener la Infraestructura y adquirir los equipos necesarios para el correcto funcionamiento del mismo. (Adjunto copia del contrato).
- 3.14. Las transferencias con destino a la construcción del MIO Cable, así como los costos acumulados, se han registrado en cuentas de orden por considerar que este sistema, construido y operado con recursos del Ente Territorial, se integra al sistema cofinanciado y los recursos se administran y controlan a través del encargo fiduciario del proyecto.

(...)

4. CONSULTAS

4.1. Consulta frente a la Infraestructura (Estaciones, Terminales, Patios y Talleres)

Con base en los antecedentes y consideraciones anteriormente expuestos, solicitamos a la Contaduría, se sirva conceptuar cuál es la entidad (Municipio de Santiago de Cali o Metro Cali) que debe reconocer en los estados financieros los patios y talleres entregados en concesión por Metro Cali teniendo en cuenta que son los Concesionarios de Transporte, quienes actualmente en virtud de los Contratos de Concesión celebrados con Metro Cali como entidad contratante, asumen no solo la tenencia, custodie, administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos que sobre los bienes puede recaer.

Teniendo en cuenta que, la misma figura aplica para la infraestructura dada en administración a la UTR&T, ¿Cómo se deben catalogar las estaciones y terminales que forman parte de la infraestructura del Sistema MIO y quién los debe registrar en los estados financieros?

4.2. Consulta frente a la infraestructura MIO CABLE

- Por ser Metro Cali una entidad contribuyente del impuesto de renta y complementarios, y por tanto del impuesto a la riqueza, estos bienes que están al servicio de los habitantes de la comuna 20 de Cali y subsidiada la operación por la Alcaldía de Santiago de Cali ¿a qué entidad le corresponde registrar en los estados financieros, la titularidad de la infraestructura construida del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable?
- La cláusula 27 del contrato Interadministrativo celebrado entre Metro Cali SA. y la Asociación Cable de Manizales, pagado con recursos transferidos por el Municipio (Funcionamiento), exige como obligación al operador disponer de los repuestos que se requieran para el buen funcionamiento del sistema MIO Cable; al ser dichos repuestos parte del mismo sistema ¿cuál sería el registro contable de estos activos (repuestos)?

(...)"

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

I. CONSIDERACIONES DEL CONTRATO No. 917.103.1-03.2015

El Contrato No. 917.103.1-03.2015 del 24 de junio de 2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., establece lo siguiente:

"(...)

CLÁUSULA 1. OBJETO. - Operación integral del sistema aerosuspendido de transporte MIO CABLE en la comuna 20 de la ciudad de Santiago de Cali, el cual hace parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo MIO.

CLÁUSULA 2. ALCANCE DEL OBJETO. - Operar de forma integral el subsistema MIO CABLE, bajo los estándares de calidad, niveles de servicio y confiabilidad definidos por Metro Cali SA.; mantener la infraestructura física y electromecánica, equipos y demás elementos puestos a su disposición, para ello el contratista deberá administrar las estaciones y bienes entregados del MIO CABLE, en todo caso debe garantizar la integridad de todos los bienes entregados por METRO CALI S. A., y restituirlos una vez culminada la operación integral que por este contrato se le encomienda.

(...)

CLÁUSULA 13. ETAPA OPERATIVA.

En esta etapa el OPERADOR deberá realizar la operación y mantenimiento.

La etapa de operación comienza con el Acta de Inicio de Operación del Contrato por parte del CONTRATANTE y se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2015.

(...)

CLÁUSULA 14. DERECHOS DEL CONTRATISTA DERIVADOS DE LA OPERACIÓN DEL MIO CABLE.

El presente contrato de operación confiere al CONTRATISTA, sin que impliquen exclusividad, los siguientes derechos:

- El derecho a la remuneración económica por la operación integral de transporte urbano masivo de pasajeros en cable aéreo como subsistema del sistema integrado de transporte SITM MIO y, en forma preferencial, pero no exclusiva, en la comuna 20 del municipio de Santiago de Cali.
- El derecho a la utilización de la infraestructura de transporte del MIO Cable en el SITM MIO (componentes electromecánicos, estaciones, zonas verdes), para operar el mismo dentro de los límites que impongan las condiciones de operación establecidas por EL CONTRATANTE.

(...)

- El derecho a recibir y disponer libremente de los ingresos que obtenga como resultado de la operación de transporte en la modalidad de cable aéreo en los términos y condiciones previstos en el presente Contrato.
- El derecho a recibir cualquier otra prestación económica que en su favor establezca el presente Contrato.

(...)

CLÁUSULA 18. OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE

La operación que se contrata por medio del presente documento, implica para EL CONTRATANTE, las siguientes obligaciones:

(...)

- Asumir el pago de los servicios prestados por EL CONTRATISTA, es decir, la operación integral del sistema, dentro de los parámetros establecidos en la normatividad y regulados en el presente contrato, asegurando con ello la operación del MIO CABLE.

CLÁUSULA 20. VALOR DEL CONTRATO

El valor estimado del contrato para efectos fiscales es la suma de (\$3.837.000.000.oo) respaldados en el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 20150370 de fecha junio 23 de 2015.

CLÁUSULA 21. MONEDA DEL CONTRATO

La moneda del Contrato es el peso colombiano.

CLÁUSULA 22. FORMA DE PAGO

El valor del contrato se pagará de conformidad con el siguiente esquema:

- a). Un primer pago o pago anticipado por valor de \$1.342.950,000.oo equivalente al 35% del valor del contrato, los cuales serán pagaraderos (sic) en el periodo comprendido entre la firma del acta de inicio y hasta el día 15 de julio de 2015.
- b). Seis (6) Pagos mensuales por valor de \$415.675.000.oo., previa aprobación del Acta de Operación Integral; los cuales se harán dentro de los 15 días siguientes la expedición del acta del Comité Técnico Operativo.

(...)

CLÁUSULA 27. INVENTARIOS

EL CONTRATISTA deberá llevar un sistema de inventarios utilizando los procedimientos y metodologías aceptados por las normas y la práctica de la contabilidad pública, con actualizaciones trimestrales máximo, en el cual se clasifiquen y valoren la totalidad de los bienes afectos al servicio.

Copia del inventario en mención deberá ser enviada al CONTRATANTE al finalizar cada ejercicio contable, con el propósito de que tal entidad lo evalúe, y ejerza las facultades de supervisión que le confiere el presente Contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, la entidad CONTRATANTE en cualquier momento podrá verificar la consistencia del inventario del MIO CABLE.

En todo caso y de llegarse a necesitar el CONTRATISTA se compromete a facilitar a título de préstamo los insumos y repuestos que se requieran para el funcionamiento del sistema; los cuales serán devueltos una vez se incorporen al stock de repuestos del subsistema aerosuspendido MIO CABLE. Dejando claridad que de presentarse dicho préstamo se repondrá con un elemento nuevo de los adquiridos para el stock de MIO CABLE.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

II. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

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 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)

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, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen 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

5.1 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 Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 139 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1956 - ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN: “Representa el valor de los activos entregados u originados en un contrato de concesión, en el que la empresa actúa como concedente.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los activos entregados en concesión.
- El valor de la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los activos que se reclasifiquen cuando finalice el contrato de concesión.
- El valor de los activos que se den de baja.
- El menor valor del activo por daño físico.” (Subrayado fuera de texto)

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “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)

III. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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 son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(…)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 establece lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

• 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.

1.1. 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.

- **Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión**

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 620 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las propiedades, planta y equipo entregadas a terceros en virtud de contratos de concesión o asociaciones público privadas.
- El valor de las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas por el concesionario y que deban ser revertidas a la entidad concedente.
- El valor de las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo entregadas por la entidad concedente, o construidas o desarrolladas por el concesionario.
- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la reclasificación a otras cuentas, una vez finalice el contrato de concesión o la asociación público privada.
- El valor de las propiedades, planta y equipo en concesión que se den de baja.
- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución” (Subrayado fuera de texto)

1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las obras terminadas trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones.
- El valor de los bienes de uso público trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio.
- El valor de los bienes de uso público construidos o desarrollados por el concesionario y que deban ser revertidos a la entidad concedente.
- El valor de la inversión en el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público entregados por la entidad concedente, o construidos o desarrollados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la infraestructura trasladado a la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.
- El valor de los bienes de uso público en concesión que se den de baja” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. Respecto a la consulta relacionada con la infraestructura de estaciones, terminales, patios y talleres, no es competencia de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en el esquema del Sistema, razón por la cual se requiere que Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de estos activos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Lo anterior, considerando que Metro Cali S.A. controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

Por su parte, el Municipio de Santiago de Cali evaluará la existencia de control sobre la infraestructura, al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Para el efecto, el Municipio de Santiago de Cali tendrá en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de las estaciones, terminales, patios y talleres, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si de manera conjunta se determina que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio de Santiago de Cali, será la entidad territorial la encargada de reconocer las estaciones, terminales, patios y talleres, mientras que, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- b. Si como resultado de la evaluación, se determina conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En relación con la inquietud referente a la infraestructura entregada en concesión a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, se deberá evaluar el concepto de control de

conformidad con lo descrito en los párrafos anteriores, y el tratamiento contable se efectuará seleccionando una de las siguientes alternativas:

- a. Si se determina que el control de los bienes entregados en concesión recae en el Municipio de Santiago de Cali, éstos serán registrados por la entidad territorial en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda.

Para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado entre Metro Cali S.A. y Unión Temporal Recaudo y Tecnología, el Municipio de Santiago de Cali, aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente, prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- b. Si se determina que los bienes concesionados son controlados por Metro Cali S.A., éstos se presentarán en la cuenta 1956- ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN de su situación financiera.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

1. Respecto a la consulta relacionada con la titularidad jurídica de la infraestructura del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable, vale la pena señalar, que dentro de las funciones de la Contaduría General de Nación, no se encuentra conceptuar sobre estos asuntos, toda vez su competencia está orientada a la interpretación de las normas contables que expide. Lo conducente es que la titularidad jurídica de la infraestructura construida sea definida de consenso entre el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., o en su defecto por una instancia legal superior.

Ahora bien, para efectos del reconocimiento contable de la infraestructura del MIO Cable, el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., evaluarán conjuntamente el concepto

de control definido tanto en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de la 2015, como en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 con el propósito de identificar la entidad que controla los bienes construidos.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura construida corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- e. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio, corresponderá a la entidad territorial el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera, y por consiguiente, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- f. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En cuanto a la inquietud referente al tratamiento contable de los repuestos atendiendo lo dispuesto en la Cláusula 27 del Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., corresponderá a alguna de las siguientes alternativas, una vez se haya identificado la entidad que ostenta el control de la infraestructura construida:

- Si se determina que el Municipio de Santiago de Cali, controla la infraestructura del MIO Cable, la entidad territorial aplicará la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, considerando que desde esta perspectiva, Metro Cali S.A. sólo administraría la infraestructura a nombre del Municipio y teniendo en cuenta que el Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A. satisface la definición de los acuerdos de concesión prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015.

Por consiguiente, la infraestructura del MIO Cable será reconocida por parte del Municipio de Santiago de Cali, en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda y utilizará el modelo de pasivo financiero descrito en la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, toda vez que la entidad concedente, tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero por la prestación de un servicio.

De conformidad con el modelo de pasivo financiero, la inversión realizada por el operador, será contabilizada por parte de la concedente como un préstamo por pagar, por lo anterior, los repuestos suministrados por la Asociación Aéreo Cable de Manizales serán reconocidos por el Municipio como un préstamo por pagar y constituirán un mayor valor de los activos entregados en concesión si representan adiciones o mejoras que amplían las condiciones de servicio, o se reconocerán como gastos si los repuestos hacen parte del mantenimiento regular de la infraestructura concesionada.

Adicionalmente, vale la pena señalar, que bajo el modelo de pasivo financiero, las erogaciones por los servicios que proporciona el operador, se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- Si se determina que el Metro Cali S.A., controla la infraestructura del MIO Cable, y teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Asociación Aéreo Cable de Manizales, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

CONCEPTO No. 20162000013681 DEL 19-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de patrimonios autónomos

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de patrimonios autónomos

JOHN EDWARD TORRES PINILLA
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500027592, de fecha 11 de abril de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“De la manera más atenta me permito solicitar concepto técnico — contable en relación con las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos?

2. Dado que en muchas ocasiones las entidades de gobierno (Sic) transfieren recursos a Patrimonios Autónomos, en cumplimiento de contratos de fiducia mercantil de administración y pagos, y que una parte de los mismos son mantenidos en cuentas de ahorro para cubrir pagos en el corto plazo, me permito consultar si tratándose de esos recursos disponibles en efectivo los mismos deben incorporarse en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública como fideicomitente, o si por el contrario al estar en un patrimonio autónomo no deben hacer parte de dicho Estado.

3. Si una entidad pública entrega recursos a patrimonios autónomos y el tratamiento contable de los recursos es reconocido por las sociedades fiduciarias bajo la regulación expedida para el sector privado y la misma difiere del nuevo marco normativo, el proceso de homologación para efectos de la incorporación de la información contable en la entidad pública fideicomitente debe ser de criterios (regulación, políticas contables, valoraciones, estimaciones, etc.) o simplemente de cuentas? O deben las sociedades fiduciarias llevar la contabilidad de los patrimonios autónomos de acuerdo con el nuevo marco normativo y no con la regulación aplicable a ese tipo de sociedades?

4. De acuerdo con la capacitación realizada por la CGN con respecto a políticas contables, cambios en las estimaciones y errores, se expresó que el cambio en una estimación contable debe ser siempre prospectiva; no obstante me permito consultar si en aquellos casos en los cuales se da un cambio en una estimación contable en un período intermedio es posible realizar de manera retroactiva al 1 de enero del periodo corriente recálculos para que los Estados Financieros revelen información como si el cambio en la estimación se hubiera dado desde el inicio del período. Esto en aquellos casos en que hacer los recálculos sea posible, pues de ser así se garantizaría la consistencia en la aplicación de una estimación.”

Adicionalmente, el solicitante suministra información vía correo electrónico al respecto del numeral 4 de la consulta, en los siguientes términos:

“(…) en atención a su consulta me permito señalarle que me refiero a estimaciones como el cambio en el método de valuación de inventarios; el cambio de un método de depreciación o amortización de activos; o el cambio en una vida útil de un activo que no se genere por un error o por algo que le haya sucedido al activo como una mejora, adición o sustitución. Todos estos cambios serían en un período intermedio pues a mi modo de ver, el cambio en una estimación puede ser retroactiva si sucede en el mismo período y le es posible a la entidad hacer recálculos para que la información contable refleje tal cambio como si se hubiese aplicado desde el inicio de la vigencia, es decir desde el 1 de enero.”

Al respecto, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

- Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

En el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno expedido mediante la Resolución 620 de 2015, se describe la cuenta “DERECHOS EN FIDEICOMISO”, de la siguiente manera:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.”
(Subrayado fuera del texto)

En relación con el Marco normativo para empresas que no cotizan en mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, la CGN expidió el concepto No. 20132000004931 del 3 de marzo de 2016.

- Incorporación de los recursos disponibles en efectivo en los patrimonios autónomos, en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública fideicomitente

En la Norma de Presentación de Estados Financieros del Marco normativo para entidades de Gobierno, se expresa lo siguiente:

“PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de

pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. (...)

Otra información a revelar

La entidad revelará la siguiente información:

- a) los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo;
 - b) una conciliación de los saldos del estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera; sin embargo, no se requerirá que la entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe descrito en el estado de situación financiera;
 - c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado;
 - d) las transacciones de inversión o financiación que no hayan requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo; y
 - e) un informe en el cual se desagregue, por un lado, la información correspondiente a cada uno de los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo y, por el otro, la información correspondiente a recursos de uso restringido en forma comparativa con el periodo anterior.”
(Subrayado fuera del texto)
- Uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente

Tanto en el Marco conceptual para entidades de Gobierno incorporado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, como en el Marco conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado en el anexo a la Resolución 414 de 2014, una de las características cualitativas que debe observar la información financiera es la de Representación fiel, la cual se plantea en el sentido de que para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos y que esa representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

De igual modo, en los dos marcos normativos uno de los principios de contabilidad que deben observar las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general es el de Uniformidad, el cual se define en los siguientes términos:

“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 debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas”.

De otra parte, el artículo 2° de la Resolución 598 de 2014, expedida por la CGN, indica: “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.”

- Efecto del cambio en estimaciones contables en un período intermedio

La Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el

consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 expedido por la Contaduría General de la Nación, establece:

“Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información contable. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el

consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros si el cambio afecta a todos ellos. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

Cuando la empresa adopte un cambio en una estimación contable, revelará a) la naturaleza del cambio; b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros y c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

- Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

El tratamiento contable de estos recursos dependerá del marco normativo de contabilidad que aplique la entidad fideicomitente, esto es, el definido para las entidades de gobierno o el definido para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Para las entidades que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución 533 de 2015: Cuando el recurso es entregado al patrimonio autónomo mediante contrato de fiducia mercantil, procede la reclasificación del efectivo a la cuenta 1926-DERECHOS EN

FIDEICOMISO. Adicionalmente, deberá incorporar a su contabilidad los hechos económicos generados en la ejecución de los recursos, ajustando el saldo del derecho fiduciario.

Para las empresas que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución 414 de 2014:

Para el caso concreto se remite al consultante al concepto No. 20132000004931 del 3 de marzo de 2016, del cual se anexa copia.

- Incorporación de los recursos disponibles en efectivo en los patrimonios autónomos, en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN:

Los pagos efectuados con recursos colocados en cuentas de ahorro en fiducia mercantil deberán ser incorporados al Estado de Flujos de Efectivo según la naturaleza de la operación realizada en actividades de operación, inversión o financiación acorde con la norma de Presentación de estados financieros. Como complemento, al importe reconocido en dicho estado, la entidad deberá elaborar una nota relacionada con las transacciones mencionadas, indicando que las partidas no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo procedente directamente de cuentas corrientes o de ahorros, controladas y administradas por la entidad, sino que han requerido el uso de recursos entregados en fiducia mercantil. Esto tomando como referencia las revelaciones que se deben hacer sobre el Estado de flujos de efectivo.

- Uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015 o en el anexo de la Resolución 414 de 2014:

Con el fin de que la información financiera sea útil, debe representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza con una descripción del hecho que sea completa, neutral, y libre de error significativo. Por ello, el fideicomitente, que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil, debe incorporar los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso y esta incorporación debe hacerse con base en políticas contables uniformes con las propias. Si la información contable entregada por la fiduciaria se elabora con base en políticas contables diferentes, los saldos deberán ser ajustados según las políticas contables del fideicomitente.

Por otro lado, el responsable de elaborar la información financiera con base en las políticas del fideicomitente dependerá de lo pactado contractualmente, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 2º de la Resolución 598 de 2014.

- Efecto del cambio en estimaciones contables en un período intermedio

Bien sea a la luz del Marco normativo para entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015) o del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014), los cambios de estimación se aplican prospectivamente. De allí que se deba interpretar que la aplicación posterior inicia en el momento en que se dé el cambio en la estimación con independencia de que este cambio ocurra en un momento dentro del periodo contable. Sin embargo y solamente cuando la nueva información obtenida afecte hechos económicos sucedidos previos al cambio de la estimación, se ajustará el valor de los hechos ocurridos previamente dentro del mismo periodo en un único registro de ajuste en el momento en que entra a operar el cambio; no obstante, la entidad o empresa deberá evaluar si el hecho implica un error, caso en el que se deberá aplicar lo relativo a corrección de errores.

CONCEPTO No. 20162000031451 DEL 14-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos y política de materialidad.

Doctora
DORELY CHAPARRO
Contadora
ESE Salud Sogamoso
Sogamoso Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006077-2, del 6 de septiembre de 2016, en la cual consulta, si de acuerdo al instructivo para el reconocimiento y revelación de activos de menor cuantía y partir de la

aplicación de la Resolución N° 414 del 8 de septiembre de 2014 de la CGN, la Empresa puede fijar como política respecto al reconocimiento de un activo: si, y sólo si es probable obtener los beneficios económicos futuros derivados del mismo y cuyo costo pueda ser valorado con fiabilidad e incorporar depreciar totalmente en el año de adquisición, o llevar al gasto los activos a partir de un valor en UVT.

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, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece:

“4.1.1. Relevancia

(...) 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 (...)

6.1.1 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,... 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. (...)

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

En aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 de la CGN, la ESE de Salud de Sogamoso, debe aplicar las normas relativas al reconocimiento, medición, revelación y presentación de activos, para las propiedades, planta y equipo, adoptando las estrategias que sean necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la nueva regulación contable.

Por tanto, la política para el reconocimiento de los activos no puede desconocer los criterios de la Norma, en cuanto la Empresa debe reconocer, como activos, aquellos que cumplan los criterios para reconocerlos como tales, es decir, sean recursos controlados, producto de sucesos pasados de los cuales el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad. Se 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.

Ahora bien, en función de la cuantía, dentro de la política de materialidad, la entidad podrá determinar cuantías máximas relativas a la posibilidad de cargar a gastos o depreciarlos dentro

del mismo año, ciertos activos, en función de las particularidades de la entidad, sin perjuicio de las medidas necesarias para garantizar la preservación del patrimonio público y de las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004931 del 03-03-2016
 20162000004931 del 03-03-2016
 20162000000701 del 14-01-2016
 20162000004931 del 03-03-2016
 20162000017411 del 27-06-2016
 20162000021411 del 10-08-2016
 20162000028381 del 29-09-2016

3.8 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.9 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.10 PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20162000021581 DEL 12-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Préstamos por pagar Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingreso por retiro de un préstamo por pagar que no genera salidas de recursos que incorporan beneficios económicos.

Doctora
 CARMEN ROSA CARDOZO MESA
 Auditor Externo

Compañía de Servicios Públicos de Sogamoso

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004124-2, del 13 de junio de 2016, mediante la cual consulta sobre el tratamiento contable que se debe dar a los pasivos registrados en el código contable 220831-Préstamos banca de fomento, los cuales se originaron por deuda con el INSFOPAL en el año 1985, cuya responsabilidad de cobro fue subrogada a FINDETER, de la cual se solicitó condonación al Ministerio de Hacienda y Crédito Público sin recibir respuesta alguna, con el fin de adelantar el proceso de saneamiento del pasivo.

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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece:

“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.

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. ...

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.” (Subrayados fuera de texto)

El Capítulo IV 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, prescriben:

“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.

El Catálogo General de Cuentas anexo a 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:

“23 PRÉSTAMOS POR PAGAR

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos financieros recibidos por la empresa para su uso y de los cuales se espera a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4808-INGRESOS DIVERSOS

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en otras cuentas” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones y en aplicación 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, contenidas en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se concluye:

La entidad deberá evaluar si bajo las circunstancias actuales, existen las condiciones para que se genere una salida de recursos que incorporan beneficios económicos, es decir si se está o no frente a una obligación presente; de no estarlo, deberá proceder a cancelar la obligación, contra la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, previo cumplimiento de las gestiones administrativas a que haya lugar.

3.11 CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20162000008571 DEL 16-03-16**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Cuentas por pagar Otros pasivos Costo de operación de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de premios no reclamados o reclamados por un menor valor.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Otros pasivos Gastos de actividades y/o servicios especializados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de premios no reclamados o reclamados por un menor valor.

Doctor
JAIR BALAGUERA VARGAS
Profesional Especializado
Área Administrativa y Financiera
Lotería del Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201655000931-2 en la cual manifiesta:

“CONTABILIZACION POR PARTE DE LA LOTERIA DEL HUILA DE LOS PREMIOS COBRADOS POR LA RED DE DISTRIBUIDORES A LA ENTIDAD POR MENOR VALOR, CUANDO EN LA REALIDAD ESTE (Sic) ES SUPERIOR Y SE DETECTA EN LA LECTURA DE LOS MISMOS. ES DECIR COBRAN EN NUESTROS BALANCES UN PREMIO POR \$100,00 PERO EN LA REALIDAD ESTE ES POR LA SUMA DE \$2.000,00, LA DIFERENCIA DE LOS \$1.99,00 (Sic) COMO (Sic) LA DEBEMOS CONTABILIZAR.

SUCEDE QUE LA VENTA DE NUESTRO PRODUCTO LOTERIA DEL HUILA, SE COMERCIALIZA A NIVEL NACIONAL Y EL COBRO DE LOS PREMIOS SE REALIZA MEDIANTE LA RED DE DISTRIBUIDORES POR INTERMEDIO DE LOS VENDEDORES DE LOTERIAS EN EL PAIS Y ESTO SUCEDE EN CONTADAS OCASIONES.

COMO ES PAGADO POR UN VALOR MUY INFERIOR AL REAL, NO SE TIENE LA INFORMACION DEL GANADOR DEL PREMIO.

EN LA LECTURA DE LOS PREMIOS MEDIANTE EL CODIGO DE BARRAS, ESTE ESTA DIRECCIONADO PARA LEER EL PREMIO DE MAYOR VALOR JUNTO CON LA CONTABILIZACION DEL 17% CORRESPONDIENTE AL IMPUESTO A GANADORES. (...)"

CONSIDERACIONES

La Ley 1393 del 12 de julio de 2010, por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones, decreta:

“RECURSOS DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

ARTÍCULO 12. COBRO DE PREMIOS Y DESTINACIÓN DE PREMIOS NO RECLAMADOS. En todos los juegos de suerte y azar, el ganador debe presentar el documento de juego al operador para su cobro, en un término máximo de un (1) año contado a partir de la fecha de realización del sorteo; vencido ese término opera la prescripción extintiva del derecho. El término de prescripción se interrumpe con la sola presentación del documento ganador al operador.

Presentado oportunamente el documento de juego para su pago, si este no es pagado por el responsable dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la presentación del documento de juego ganador, el apostador podrá reclamar judicialmente el pago del mismo mediante el proceso verbal de mayor y menor cuantía, indicado en el Capítulo I del Título XXIII del Código de Procedimiento Civil. La reclamación de premios por toda clase de juegos tendrá una caducidad judicial de un (1) año, contado a partir de la fecha de presentación del documento de juego para su pago, término que se interrumpe con la interposición de la correspondiente demanda.

Ocurrida la prescripción extintiva del derecho a la caducidad judicial sin que se haga efectivo el cobro de los premios, el setenta y cinco por ciento (75%) de los recursos que constituyen esos premios se destinará a la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud en los respectivos Departamentos y Distritos, recursos que harán

parte del Plan Financiero de que trata el artículo 32 (Sic) de la presente ley. El 25% restante corresponderá al juego respectivo y será usado en el control del juego ilegal.

La Lotería de la Cruz Roja Colombiana transferirá a la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana los recursos de los premios en poder del público no cobrados.

(...)

Artículo 34. Planes de transformación de recursos del sistema general de participaciones para salud y de rentas cedidas. Los Departamentos y Distritos, de manera conjunta con el Gobierno Nacional definirán planes de transformación de los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud y de las rentas cedidas, a más tardar el 31 de diciembre de 2010. Estos planes deberán enmarcarse en un plan financiero integral del Régimen Subsidiado que incluya todas las fuentes que financian y cofinancian la operación del Régimen Subsidiado, de acuerdo con las normas legales vigentes, y las demás que definan las entidades territoriales, con el propósito de alcanzar la cobertura universal y la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes subsidiado y contributivo, unificación que deberá lograrse a más tardar el 31 de diciembre de 2015.

(...)” (Subrayados fuera de texto)”

De otra parte, de acuerdo a lo acordado telefónicamente, daremos respuesta a su consulta, en el contexto del Régimen de contabilidad pública precedente y del marco normativo definido en el anexo de la Resolución 414 de 2014.

DE CONFORMIDAD CON EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“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.

(...)

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...) Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

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.

(...)

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos. (Subrayado fuera de texto)

(...)

9.1.2.7 Otros pasivos

236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.

238. Los pasivos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contraprestación de bienes y servicios y cuando se reviertan las diferencias temporales que los originaron. (Subrayado fuera de texto)”

(...)

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe:

“2465-PREMIOS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas en la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, por concepto de premios no reclamados por el público.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 6420-Juegos de Suerte y Azar.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los premios pagados al poseedor del billete, boleto o fracción premiado.
- El valor de los premios que cumplidos los términos fijados en los procedimientos establecidos por las autoridades competentes no hayan sido reclamados y se constituyan en ingresos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los premios a pagar a los tenedores de los billetes, boletos o fracciones ganadoras.

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS

Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, (...)

6420 JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

Representa los valores causados por la entidad contable pública, por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2465-Premios por Pagar y 2425-Acreedores.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General anexo a la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe:

“2465-PREMIOS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas en la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, por concepto de premios no reclamados por el público.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 6420-Juegos de Suerte y Azar.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los premios pagados al poseedor del billete, boleto o fracción premiado.
- El valor de los premios que cumplidos los términos fijados en los procedimientos establecidos por las autoridades competentes no hayan sido reclamados y se constituyan en ingresos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los premios a pagar a los tenedores de los billetes, boletos o fracciones ganadoras.

2490 OTRAS CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades, que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas por pagar que tienen definiciones precisas.

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

5618 JUEGOS DE SUERTE Y AZAR

Representa los valores causados por la empresa por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar” (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, en el marco de la Ley 1393 de 2010, en su artículo 12, en cuanto a la destinación de premios no reclamados o reclamados por un menor valor al derecho cierto de los mismos, la Lotería del Huila, en el contexto del régimen de contabilidad pública precedente, en cumplimiento de los principios de contabilidad pública de Registro y de Prudencia y de la norma técnica relativa a los pasivos, debe reconocer:

Un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el valor de los premios en poder del público que aún no han sido objeto de cobro total o parcialmente, hasta tanto operen las condiciones de extinción del derecho, según lo establecido en la regulación respectiva.

un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES por el 75% que debe girarse al Fondo Departamental de Salud con destino a la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud en los respectivos Departamentos y Distritos, y un crédito en la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, por el 25% restante destinado al control ilegal del juego, todo ello con un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, siempre y cuando exista la extinción del derecho.

Ahora bien, frente al marco normativo de la Resolución 414 de 2014, aplicable a partir del 1 de Enero de 2016, la Lotería del Huila 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, debe reconocer:

Un débito en la subcuenta 561802-Pago de premios, de la cuenta 5618-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el valor de los premios en poder del público que aún no han sido objeto de cobro total o parcialmente, hasta tanto operen las condiciones de extinción del derecho, según lo establecido en la regulación respectiva.

Un crédito en la subcuenta subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios, de la cuenta 2490-ACREEDORES, por el 75% que debe girarse al Fondo Departamental de Salud con destino a la unificación de los planes de beneficios del Sistema General de Seguridad Social en Salud en los respectivos Departamentos y Distritos y un crédito en la subcuenta 299090-Otros Pasivos diferidos, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por el 25% restante, destinado al control ilegal del juego, todo ello con un débito en la respectiva subcuenta de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, siempre y cuando exista la extinción del derecho.

En ambos marcos normativos, se impone la necesidad que se adopten las acciones administrativas y operativas conducentes para solventar la irregularidad en el reconocimiento del pago de los premios. En las Notas a los Estados contables deberán revelarse los hechos irregulares y su respectiva cuantificación.

CONCEPTO No. 20162000008641 DEL 16-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar Otros pasivos Patrimonio de las empresas Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados por la Nación, el Distrito Capital, el Departamento de Cundinamarca y el Municipio de Soacha para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM.

Doctora:
ALEXANDRA ÁLVAREZ
Empresa de Transporte del Tercer Milenio Transmilenio S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su correo electrónico del 5 de enero de 2016, radicado con N° 2016-550-000442-2, mediante el cual manifiesta:

“(…)

TRANSMILENIO S.A., en desarrollo de Convenios de Cofinanciación para la construcción de la Infraestructura del Sistema Transmilenio recibe de la Nación, del Distrito, de Cundinamarca y de Soacha TRANSFERENCIAS (traslados sin contraprestación directa entre entidades públicas) para la financiación de los componentes propios del sistema; es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en una área de influencia determinada (carril exclusivo, patio portales, puentes peatonales).

Teniendo en cuenta que bajo el marco normativo del PGCP los anteriores recursos se registran acreditando la cuenta contable 3265 'Recursos de cofinanciación' según el concepto 200811-121033 emitido por la CGN y que el manejo de estos recursos en TRANSMILENIO S.A. se limita al manejo presupuestal y de realizar los pagos a los contratistas (pagador).

PREGUNTA

Cuál es el registro deberá (sic) realizar TRANSMILENIO S.A., para el reconocimiento contable de las TRANSFERENCIAS que tiene registradas en el patrimonio y las que continua recibiendo de cara el nuevo marco normativo (Resolución 414 de 2014) y a que el catálogo general de cuentas (Resolución 139/2015) elimino (sic) las cuentas referidas a recursos de cofinanciación.

(...)"

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

CONSIDERACIONES:

Respecto a los recursos transferidos por la Nación para la financiación de los SITM, el concepto jurídico emitido por la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con el radicado 3-2013-032328 de 3 de diciembre de 2013, aclaró lo siguiente:

"(...)

2. ANALISIS DEL PROBLEMA.

(...)

Bajo este escenario considera esta Subdirección que debe evaluarse las posiciones asumidas por la Contaduría General de la Nación, A PARTIR DE LA REALIDAD PRESUPUESTAL Y FINANCIERA, CON QUE LA NACIÓN CONCURRE PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS SISTEMAS DE TRANSPORTE MASIVO EN LAS DIFERENTES ENTIDADES TERRITORIALES toda vez que la

participación de la Nación en los Convenios de Cofinanciación al SITM, es para determinar el monto de cofinanciación que hará el ente territorial beneficiario de la transferencia de tales recursos, la época en que se hará dicha transferencia, el establecimiento de los mecanismos que dispondrá el beneficiario para recibir dicha transferencia, dentro de los cuales no está la obligación de constituir, disponer, controlar o en manera alguna participar como parte dentro del encargo fiduciario, que el ente territorial, a través del ente gestor del sistema de transporte masivo que ha constituido con tal finalidad ha dispuesto para administrar los recursos que ha recibido a título de transferencia de la Nación, QUIEN AL NO PARTICIPAR EN LA CONSTITUCIÓN DE DICHO ENCARGO no ostenta la calidad de FIDEICOMITENTE y/o BENEFICARIO dentro de dicha fiducia y por ende, la aplicación de la Resolución 423 de la Contaduría, debe entenderse respecto del Ente Gestor que es la entidad que constituye el encargo fiduciario. (Negrilla fuera de texto)

3. ANTECEDENTES

(...)

Es importante resaltar que los aportes a estos proyectos de Sistemas de Transporte Masivo se realizan a través de una transferencia en el marco de un Convenio de Cofinanciación que establece que son exclusivamente para la construcción de componentes de infraestructura requerida para la operación de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo. Por ningún motivo, la inversión pública cofinanciada por la Nación podrá destinarse para el pago de gastos de administración, funcionamiento del Ente Gestor, Operación, mantenimiento, reposición o reparación de la infraestructura del SITM.

Las obligaciones de la Nación representada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el marco de los Convenios de Cofinanciación son:

(...) 2. Girar los recursos en los términos previstos en el Convenio de Cofinanciación (...)

4. CONTEXTO JURÍDICO DE LOS CONVENIOS DE COFINANCIACIÓN

La Ley 310 de 1996 es el título de gasto que autoriza al Gobierno Nacional a incluir unas partidas presupuestales para aportar al servicio de la deuda del proyecto, en concurrencia con los entes territoriales donde se evalúe la viabilidad de un Sistema Público Urbano de Transporte Masivo – SITM. Esta ley contempla dos posibilidades de participación de la Nación, Cofinanciación o Aportes de Capital. 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. (Negrilla fuera de texto)

En este orden de ideas y dada la envergadura que comporta cada proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, la Cofinanciación encuentra sustento en la fórmula territorial del Estado Colombiano, articulando los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad. La Cofinanciación nacional corresponde a los recursos otorgados por el Gobierno Central a los municipios para la financiación de proyectos, toda vez que los SITM nacen desfinanciados. Entonces, la Cofinanciación de la deuda se constituye en el mecanismo por el cual el Gobierno Central ejecuta estos recursos. (Negrilla fuera de texto)

5. CONCLUSIONES

(...)

De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas 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 construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de 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 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 lo siguiente:

“(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

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.

(...)

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.

(...)” (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 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.

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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a las subvenciones, el Instructivo 002 del 8 de septiembre de 2014 prescribe lo siguiente:

“(…)

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:

- Identificar si la empresa ha recibido subvenciones en forma de donaciones y si estas están o no condicionadas.
- 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:
- 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.
- 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.

- 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)

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:

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

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)

3268- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN: “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:

- El valor de los bienes y derechos retirados.
- El valor de las obligaciones incorporadas.
- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- El menor valor originado en la medición de los activos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- El valor de las obligaciones retiradas.
- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.” (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)

Por su parte, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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 son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo

y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que

muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es ineludible que antes de determinar el tratamiento contable de los recursos entregados a Transmilenio S.A. para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, se debe identificar la esencia económica de la operación realizada entre las entidades territoriales y la empresa, considerando que el Concepto Jurídico 3-2013-032328 de 3 de diciembre de 2013 emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es concluyente al precisar que las entidades territoriales son las beneficiarias de los recursos aportados por la Nación.

En razón de lo anterior, las entidades territoriales y Transmilenio S.A. deberán definir de manera conjunta, si la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, puede clasificarse dentro de una relación de agencia, en la que Transmilenio S.A. actúa en calidad de agente o administrador de los activos de las entidades territoriales; o si por el contrario, la esencia económica de la operación, corresponde a una cesión plena del control de los recursos, en la que se evidencia que Transmilenio S.A. es el beneficiario de los mismos y por consiguiente puede justificarse el reconocimiento contable de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM en su situación financiera y por ende como parte de su patrimonio.

Para determinar si la operación puede clasificarse dentro de una relación de agencia, tanto las entidades territoriales como Transmilenio S.A. analizarán conjuntamente la definición de activo establecida en los marcos normativos contables que les sea aplicable, y en consecuencia el reconocimiento de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, corresponderá a una de las siguientes alternativas:

- Las entidades territoriales reconocerán como activos los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, siempre y cuando provengan de sucesos pasados, sean controlados por estas entidades y se espere obtener de los mismos un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Las entidades territoriales controlarán los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, si tienen la capacidad para usarlos o para definir el uso que un tercero debe darles a fin de obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar si existe o no control por parte de las entidades territoriales sobre los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso a los recursos o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Debe señalarse, que el control de los activos generalmente es concomitante con la titularidad jurídica de los mismos; no obstante, esta no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo anterior, la titularidad jurídica sobre un recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Ahora bien, debe entenderse, que el potencial de servicio de los activos implica la capacidad de los mismos para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de las entidades territoriales sin generar necesariamente flujos de efectivo; mientras que los beneficios económicos futuros, corresponden al potencial que tienen los recursos para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, o para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

En este escenario, Transmilenio S.A actúa como agente en una relación de agencia, salvaguardando los intereses de los principales; que en este caso, serían las entidades territoriales.

- Transmilenio S.A. reconocerá los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM en su situación financiera, siempre y cuando estos sean controlados por la empresa, resulten de sucesos pasados y se espere obtener beneficios económicos futuros de los mismos.

El control de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM por parte de Transmilenio S.A., implica que la empresa puede, entre otros aspectos, decidir el propósito para el cual se destinan los componentes, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios, y asumir material o sustancialmente los riesgos asociados con los mismos. Así mismo, debe señalarse que la titularidad jurídica sobre estos, no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre los mismos.

Por su parte, los beneficios económicos futuros de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o por su capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

En este escenario, la empresa es la beneficiaria de los aportes entregados y de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM y por consiguiente debe reconocerlos en su situación financiera, justificándose el aumento de su patrimonio.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los aportes entregados a Transmilenio S.A. por parte de la Nación, el Distrito Capital, el Departamento de Cundinamarca y el Municipio de Soacha para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, corresponderá a una de las siguientes alternativas:

Esencia económica de la operación: Relación de agencia

Si se concluye de manera conjunta que la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, se puede clasificar dentro de una relación de agencia y se determina que el control de los componentes del Sistema lo ejercerá las entidades territoriales, Transmilenio S.A. registrará los recursos recibidos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se legalicen las obras destinadas a formar del componente del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, Transmilenio S.A. disminuirá el saldo registrado en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mientras que las entidades territoriales incorporan la formación de los componentes en su situación financiera.

Para efectos de la transición al marco normativo 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, y considerando que el nuevo Catálogo General de Cuentas no contempla la cuenta 3265 -Recursos de cofinanciación, Transmilenio S.A., debió disminuir la cuenta 3265 – RECURSOS DE COFINANCIACIÓN en la proporción de las obras ejecutadas y legalizadas, acreditando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y la proporción la obras no ejecutadas y no legalizadas, reconocerla en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Esencia económica de la operación: Cesión plena del control de los recursos

Si se determina de manera conjunta que la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, corresponde a una cesión plena del control de los recursos, en la que se evidencia que la empresa es la beneficiaria de los mismos y por consiguiente puede justificarse el reconocimiento contable de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM en su situación financiera, así como el aumento de su patrimonio, la empresa registrará los recursos recibidos como una subvención.

En este orden de ideas, si se determina que la subvención entregada por las entidades territoriales es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la empresa las registrará en la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Ahora bien, si se concluye que la subvención no es reintegrable a las entidades territoriales, es decir que la ejecución de los recursos no está condicionada, Transmilenio S.A. registrará los recursos recibidos como un ingreso directamente en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Por su parte, las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, deberán ser reconocidas como ingresos en la cuenta en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Para efectos de la transición al marco normativo 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, Transmilenio S.A., debió disminuir la cuenta 3265 – RECURSOS DE COFINANCIACIÓN en la proporción de las condiciones cumplidas asociadas a las subvenciones reintegrables, acreditando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y la proporción de las condiciones no cumplidas, reconocerla en la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Si en la fecha de transición, Transmilenio S.A. determinó que la subvención no es reintegrable, el saldo de la cuenta 3265 – RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, debió disminuirse en su totalidad, acreditando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Por otro lado, si en la fecha de transición, la empresa concluyó que parte de los recursos recibidos que se registraron en la cuenta 3265 – RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, deben destinarse para cubrir costos y gastos específicos y estas erogaciones no han sido causadas, el saldo de la cuenta 3265 – RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, deberá disminuirse acreditando el saldo de la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

CONCEPTO No. 20162000011961 DEL 26-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Deudores Otros Gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de servicios prestados por terceros pero que no han efectuado el pago de los aportes por seguridad social que les compete. Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de servicios prestados por terceros pero que no han efectuado el pago de los aportes por seguridad social que les compete. Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos.

Doctora

DEGNIS YILENA PÉREZ JIMÉNEZ

Subgerente Administrativa y financiera

E.S.E. UNIDAD BÁSICA DE ATENCIÓN NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN

Puerto Carreño-Vichada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500021632, en la cual presenta la siguiente consulta:

“Teniendo en Cuenta que las entidades del estado enmarcadas en la Resolución 414 de 2015 para aplicación de las NIIF, estaremos en el proceso de transición de las normas Internacionales, en el caso de los Hospitales nos encontramos con un gran vacío si podemos causar las cuentas por pagar a pesar de que los proveedores de servicios no han pagado su seguridad social, este caso se genera porque los Hospitales nos encontramos atrasados con los pagos de sus honorarios y servicios por varios meses, pero yo se que dichos servicios fueron prestados y ellos presentaron sus informes con las cuentas por cobrar respectivas cada mes sin el pago de la seguridad. Mi pregunta que (Sic) debo hacer como área contable si me llegan estas cuentas por pagar; las causo para poder registrar la realidad de los pasivos y gastos de la entidad o no. Además solicito su concepto sobre cómo debo legalizar gastos de anticipo de viáticos y viajes de empleados que ya no labora con la entidad.”

Al respecto, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que esa entidad se acogió al cronograma dispuesto en el párrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 633 de 2015) para efectos de la aplicación del Marco normativo anexo a la citada Resolución, a continuación se informa el procedimiento a seguir bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y bajo el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, para cada una de las inquietudes planteadas en la consulta:

1) Reconocimiento de Cuentas por Pagar

Desde la perspectiva del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, para efectos del reconocimiento de las obligaciones derivadas de los servicios prestados por terceros, deben considerarse los párrafos 117, 202, 203, 204, 223 y 224 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP precedente, los cuales establecen:

“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. (...)

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.

203. Las normas técnicas relativas a los pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de las obligaciones de la entidad contable pública.

204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

(...)

9.1.2.3 Cuentas por pagar:

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el 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 relación con el principio de devengo y con la Norma de Cuentas por pagar, dispone:

“Devengo: Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. 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)

Así mismo, el numeral 6.1.2 estipula:

“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.

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)

"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 a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)"

2) Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así:

"DESCRIPCION: Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

(...)

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta." (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, prescribe:

“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:

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para lo entidad.
- 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo el numeral 3.16 de la citada Resolución dispone:

“3.16 Cierre Contable

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos,

sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje, anticipos a contratistas y proveedores, conciliaciones, verificación de operaciones recíprocas, ajustes por provisiones, depreciaciones, amortizaciones, sentencias y conciliaciones, pasivos pensionales y cálculo actuarial, los límites establecidos para los saldos de las cuentas otros, las cuentas de orden y la presentación de las notas a los estados contables, entre otros aspectos, aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, los numerales 2.1 y 2.5 de la Norma de Cuentas por Cobrar del Marco normativo anexo a 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.
(...)

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

A su vez, 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 por medio de la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, a continuación se determina el procedimiento a seguir para cada una de las inquietudes, tanto bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente aplicable por esta entidad hasta el 31 de diciembre de 2016 por haberse acogido al cronograma especial determinado en la Resolución 633 de 2015 para las Entidades que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, como bajo el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público expedido con la Resolución 414 de 2014:

- **Causación de cuentas por pagar**

1.1.) En aplicación del Régimen Contabilidad Pública Precedente corresponde aplicar el siguiente procedimiento contable.

En relación con su primera inquietud y de conformidad con las anteriores consideraciones, si las cuentas por pagar cumplen con la condición de pasivo, se deben registrar en el momento en que nace la obligación en razón a que se recibe el bien o el servicio, en cumplimiento del principio de devengo.

La omisión en la presentación de los documentos que acrediten el pago de la Seguridad Social por parte de los proveedores no debe ser impedimento para el reconocimiento oportuno de las obligaciones, toda vez que corresponde a un hecho económico diferente, que obliga al tercero frente a las entidades beneficiarias del pago de los aportes por seguridad social.

1.2.) Bajo el marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014 deberán aplicarse los mismos criterios señalados en el numeral inmediatamente anterior.

- **Anticipos pendientes de legalizar por parte de un exfuncionario, por concepto de viáticos**

Sobre esta inquietud, en atención a lo indicado en la normatividad sobre Control Interno Contable referida en las consideraciones, es responsabilidad de los representantes de las entidades implementar políticas y manuales de procedimientos para la legalización de los recursos entregados por este concepto.

En consecuencia, le corresponde a la entidad determinar si el exmpleado cumplió con el objeto para el cual se le entregaron los recursos y definir la forma y los documentos idóneos para soportar la legalización correspondiente. Si producto de estas gestiones se demuestra que el exfuncionario no cumplió con el objetivo de la comisión, se deberán adelantar las gestiones pertinentes en procura de recuperar los dineros y en caso de no obtenerse el recaudo, deberán seguirse las siguientes pautas:

2.1.) En el marco del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la entidad debe establecer si el saldo representa actualmente un derecho cierto o no. En consecuencia, si se determina que no es posible realizarlo mediante la jurisdicción coactiva o ejercer su cobro por cuanto opera alguna causal de extinción, procede el retiro respectivo, mediante un débito en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva donde se encuentre reconocido el anticipo.

2.2.) Ahora, a la luz de 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), si a pesar de las gestiones adelantadas, no es posible la legalización del anticipo ni la devolución de los recursos, la entidad definirá el momento para dar de baja la cuenta por cobrar, porque han expirado los derechos, caso en el cual registrará un crédito a la subcuenta 132803-Avances para viáticos y gastos de viaje de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un débito en la subcuenta 580423-Perdida en baja en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Por otra parte, los procedimientos contables establecidos anteriormente no obstan para que la entidad adelante las investigaciones o acciones, según corresponda, que eventualmente puedan derivarse de la regulación superior en materia administrativa, fiscal, disciplinaria o de otro orden.

CONCEPTO No. 20162000014441 DEL 27-05-16

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1578

1	TEMA	Cuentas por cobrar Provisiones Otros pasivos Patrimonio de las empresas Otros ingresos Gastos por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Costo de ventas de servicios Costos de transformación - Otros servicios
	SUBTEMA	Creación de cuentas en el Grupo 79-OTROS SERVICIOS, de la Clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y en el Grupo 63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS, de la Clase 6-COSTOS DE VENTAS. Alcance de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y de la norma hechos ocurridos después del periodo contable.

Doctora:

WENDY URIBE MUÑOZ

Directora Administrativa y Financiera

Empresa para la Seguridad Urbana - ESU

Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002122-2, del 4 de marzo de 2016, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

En la aplicación del nuevo marco normativo se nos presentan algunas inquietudes frente al registro contable de unas transacciones económicas:

- En las cuentas contables 6390 Otros servicios y 7710 Servicios de seguridad del régimen de contabilidad precedente, se registra el costo de la prestación del servicio de seguridad u otro tipo de actividades enmarcadas en el objeto social de la Empresa para la Seguridad Urbana - ESU, sin embargo en el catálogo de cuentas del nuevo marco no se identifica el grupo de cuentas contables de costos que se asemejan al servicio prestado por nuestra entidad, razón por la cual se solicita la creación de las cuentas contables correspondientes para la actividad que la ESU desarrolla, o aclaración sobre cuál de las existentes aplica para

la organización.

- En el régimen de contabilidad precedente, las transacciones que afectan ingresos y gastos de periodos anteriores se registran en las cuentas 4815 y 5815 respectivamente, sin embargo, el tratamiento contable en el nuevo marco normativo no es claro, y se generan muchas inquietudes toda vez que el origen de estas transacciones no es controlable por la entidad, algunos ejemplos son:
- En periodos anteriores, la Entidad cobro (sic) honorarios por la ejecución de proyectos donde por decisión del cliente el contrato finalizó y no se ejecutó el 100%. Por lo anterior la entidad deberá reintegrar los honorarios correspondientes a la parte no ejecutada.
- Reversión de la provisión por litigios y demandas por mayor valor provisionado frente al pago real.
- La diferencia entre el valor registrado por anticipo de renta vs los certificados de retención entregados por los clientes en la vigencia siguiente después de haber emitido los estados financieros.

En el nuevo marco normativo no se identifica con claridad para las situaciones anteriormente mencionadas si corresponden a omisiones o inexactitudes, si su tratamiento sea el del numeral 5.3 Corrección errores de periodos anteriores, ya que la entidad no contaba con información fiable y disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados, tal como lo menciona la norma.

De la misma forma se contempla la posibilidad de que el tratamiento sea el del numeral 6. Hechos ocurridos después del periodo contable, sin embargo la entidad identifico (sic) estas transacciones posteriores a la publicación de los estados financieros.

Por lo anterior, solicitamos de su apoyo para el tratamiento contable en el nuevo marco normativo para este tipo de transacciones, y cuáles son los registros contables correspondientes para cada situación, debido a que por la materialidad de estas, algunas son objeto de ajuste

Agradecemos su pronta atención, teniendo en cuenta los plazos establecidos en la resolución (sic) 437 artículo 19 para el reporte de información.

(...)"

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

CONSIDERACIONES:

En relación con su primera inquietud es necesario considerar que el numeral 1.3.3.1 de la Norma de presentación de estados financieros, establece:

“(…)

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

Para atender su segunda inquietud, 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 VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS
Y REVELACIONES**

(…)

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

(…)

5.2 Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. (…)

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información contable. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros si el cambio afecta a todos ellos. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)

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 reexpresarán 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 inmatrimales 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.

(...)

6. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de los mismos.

Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

6.1 Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La empresa ajustará los valores reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

6.2 Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después del mismo y que por su materialidad serán objeto de revelación.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.1.2 de la Norma de ingresos de actividades ordinarias, establece:

“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.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- los costos en los que se haya incurrido durante la transacción y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.”

Con respecto a la medición de los ingresos por prestación de servicios, la citada norma estipula:

“La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance, se tomará como referencia lo siguiente:

- la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (estos costos incurridos no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- las inspecciones del trabajo ejecutado; o

- la proporción física de la prestación del servicio o del contrato de trabajo.

Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados, y no se tendrán en cuenta los anticipos y los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.”

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas Catálogo de las 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, establece la definición y descripción de las siguientes cuentas:

1329-ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES: “Representa el valor de los recursos a favor por concepto de retenciones y anticipos de impuestos, así como los saldos a favor originados en liquidaciones de declaraciones tributarias, contribuciones y tasas, que serán solicitados como devolución o compensación en liquidaciones futuras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los dineros entregados como anticipo.
- El valor del saldo a favor calculado en las liquidaciones privadas.
- El valor de las retenciones en la fuente practicadas a la empresa por los diferentes conceptos establecidos en la Ley.
- El valor de los traslados entre las diferentes subcuentas.

SE ACREDITA CON:

- El valor aplicado al impuesto o contribución del periodo gravable al cual corresponda.
- El valor de las anulaciones y devoluciones obtenidas.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “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 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 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)

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 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)

5368- PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS: “Representa el valor estimado de las obligaciones originadas por litigios y demandas en contra de la empresa, con respecto a los cuales se ha establecido que existe la probabilidad de que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos para cancelarlas.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor estimado de la provisión constituida.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES:

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

4. Una vez analizada su solicitud, en relación con la necesidad de crear una cuenta para el registro de los costos de producción de la prestación de los servicios de seguridad, así como una subcuenta para el registro del costo de ventas por este mismo concepto, le informo que, una vez hecho el análisis, no se crearán dichos conceptos en el CGC anexo a la Resolución 139 de 2015. En consecuencia, los costos de producción relacionados con estos conceptos deberán acumularse en la cuenta de “Otros servicios” que se creará dentro del grupo 79-OTROS SERVICIOS en la próxima actualización del CGC. Por su parte, para el registro de los costos de ventas de la prestación de este tipo de servicios deberá seguirse utilizando la subcuenta 639090-Otros servicios como se ha realizado hasta el momento.

Ahora bien, para efectos de la presentación de los estados financieros, la empresa podrá destacar dentro de su información financiera la partida que se relacione con los costos de prestación de servicios de seguridad, cuando su magnitud, naturaleza o función sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender el rendimiento financiero de la empresa.

5. En relación con las inquietudes formuladas sobre los hechos económicos que anteriormente se registraban en las cuentas de ajustes de ejercicios anteriores de los ingresos y los gastos, es necesario aclarar lo siguiente:
 - El valor a reintegrar por honorarios puede corresponder a una corrección de un error o a un cambio en una estimación. Se tratará como la corrección de un error, cuando la diferencia obedezca a un mal cálculo del grado de avance o a la no utilización del mismo para el reconocimiento de los ingresos. Por su parte, será un cambio en la estimación contable cuando habiendo aplicado el grado de avance correctamente el valor de los ingresos recibidos por anticipado difiera del valor que debe ser reintegrado.

Cuando se trate de un error, la empresa disminuirá el valor del ingreso, si este se reconoció en el mismo periodo contable, o disminuirá el valor de las utilidades acumuladas, si el ingreso se reconoció en periodos anteriores, y reconocerá un pasivo por el valor a reintegrar.

Así mismo, es necesario resaltar que si el error es material, la empresa deberá reexpresar la información comparativa acorde con lo expresado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por otro lado, conviene señalar que si el error es descubierto entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, la empresa

deberá ajustar los valores reconocidos en sus estados financieros de conformidad con la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

Cuando se trate de una estimación contable, la diferencia entre el valor del ingreso recibido por anticipado y el valor a reintegrar deberá reconocerse afectando el resultado del periodo.

- En relación con la reversión de las provisiones por litigios y demandas, debió ser considerado inicialmente como un cambio en una estimación contable, toda vez que la reversión surge como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros de la provisión constituida, razón por la cual se debió afectar el resultado del periodo en el que tuvo lugar el cambio debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 27-PROVISIONES y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, en la proporción de la provisión constituida en el mismo periodo contable, y/o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, en la proporción de la provisión constituida en periodos anteriores.

No obstante, este hecho económico será considerado como un error, cuando la empresa no hubiese registrado en su momento el ajuste por el cambio en la estimación en periodo contables anteriores, aun conociendo la nueva información que afectaba el valor de la provisión en dichos periodos; razón por la cual, se debitará el saldo de subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 27-PROVISIONES y se acreditará el saldo de la subcuenta 322501 Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si el error es material, la empresa deberá reexpresar la información comparativa acorde con lo expresado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por su parte, es de anotar que si entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, se descubre el error o se tiene conocimiento de la nueva información que ocasiona el cambio en la estimación, la empresa aplicará conjuntamente la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

- Respecto a la diferencia entre el valor registrado por anticipo del impuesto sobre la renta y los certificados de retención entregados por los clientes en la vigencia siguiente después de haber emitido los estados financieros, deberá ser considerada como un error, toda vez que resulta de una omisión o inexactitud presentada en los estados financieros de la empresa como resultado de deficiencias en las fuentes de información y su validación.

En consecuencia, la empresa ajustará el saldo de la subcuenta 132901-Anticipo de impuesto sobre la renta de la cuenta 1329-ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, afectando los resultados acumulados y/o las demás partidas de la situación financiera que se vean afectadas por la diferencia presentada, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Si la diferencia es material, la empresa reexpresará la información comparativa para el periodo o periodos anteriores que se vieron afectados por la diferencia, o los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio del periodo más antiguo para el que se presenta información, en caso de que el error haya ocurrido con anterioridad a este periodo.

Por otro lado, conviene señalar que no es procedente aplicar la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable, cuando la diferencia sea descubierta después de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000015991 DEL 14-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Recaudo por cobro de tasas de uso y retribución

LUZ MARINA YARA ACOSTA
Jefe de Contabilidad e Impuestos
Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado
Ibagué

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500038472, de fecha 25 de mayo de 2016, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable del recaudo que la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado recibe a razón de una tasa ambiental, incluida en la factura del servicio de acueducto y alcantarillado cobrada a los usuarios. La tasa ambiental cobrada incluye el cobro de la tasa de

uso y la tasa retributiva. Estos recursos deben ser posteriormente pagados a la Corporación Autónoma Regional del Tolima.

Al respecto, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El Decreto 2667 de 2012, por el cual se reglamenta la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del agua como receptor de los vertimientos puntuales, y se toman otras determinaciones, versa:

“Artículo 4. Autoridades ambientales competentes. Son las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, los Grandes Centros Urbanos...” (Subrayado fuera del texto)

“Artículo 5. Sujeto Activo. Son competentes para cobrar y recaudar la tasa retributiva por vertimientos puntuales al recurso hídrico, las autoridades ambientales señaladas en el artículo 4° (...).” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el Decreto 155 de 2004, por el cual se reglamenta el artículo 43 de la Ley 99 de 1993 sobre tasas por utilización de aguas y se adoptan otras disposiciones, versa:

“Artículo 3°. Sujeto activo. Las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible...” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, 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, anexo a la Resolución 414 de 2014 expedida por la CGN, se incluye como característica fundamental:

“Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes...” (Subrayado fuera del texto)

En este mismo marco conceptual se definen los ingresos como:

“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...” (Subrayado fuera del texto)

De igual manera, se definen los pasivos como:

“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 del texto)

Finalmente, el Catálogo 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 2014, 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” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la empresa deberá reconocer como un pasivo, en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-Recursos a favor de terceros, el recaudo de las tasas de uso y retributiva, considerando que estos son ingresos de la Corporación Autónoma Regional del Tolima.

CONCEPTO No. 20162000017971 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Pago a abogados por la gestión del cobro de cartera de la entidad

Doctor

FRAYDERLEY JAIMES DURÁN

Profesional Apoyo NIIF

Instituto Financiero de Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20165500034942, de fecha 5 de mayo de 2016, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento de los ingresos que el Instituto Financiero de Casanare cobra como parte de

los honorarios de los abogados externos que prestan su servicio al usuario para la gestión del cobro prejurídico y jurídico. El consultante aclara que los recursos cobrados al usuario por honorarios son destinados por completo para los abogados encargados del cobro.

Al respecto, me permito manifestarle:

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 expedida por la CGN, define los ingresos como:

“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...”

Así mismo, define los pasivos como:

“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...”

Por otro lado, el Catálogo 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 2015 expedida por la CGN, 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”

Así mismo, describe la cuenta 5111-Generales como:

“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.”

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe determinar el esquema efectivo que subyace en el contrato, para identificar si los recursos que se aplican como pago de los honorarios de los abogados encargados del proceso de cobro están a cargo de la Empresa o

del tercero. Al respecto, la entidad deberá evaluar a cuál de los siguientes escenarios corresponde o se acerca más el hecho económico:

Si el usuario que adeuda el recurso a la empresa, paga a los abogados un honorario por el cobro que estos le hacen, a través de un mayor valor pagado a la empresa, entonces la empresa deberá reconocer, en el momento del recaudo, estos recursos como un pasivo. El pasivo se reconocerá en la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2407-Recursos a favor de terceros.

Si la empresa paga al abogado una comisión sobre el valor recaudado, por el servicio de cobro y este recurso no es aportado por el usuario, entonces la empresa deberá reconocer un gasto por el valor pagado a los abogados. El gasto se reconocerá en la subcuenta 511111-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5111-Generales.

CONCEPTO No. 20162000021591 DEL 12-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de actividades y/o servicios especializados Otros ingresos Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Causación de obligaciones por servicios de salud Procedimiento contable por parte de las EPS, aplicable a las glosas.

Doctora
YADIRA AGUDELO ZULUAGA
Jefe de Contabilidad y Presupuestos
Savia Salud EPS
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550004108-2, del 10 de junio de 2016, en la cual solicita concepto con respecto a la causación de facturas de servicios de salud, para las Entidades Promotoras de Salud,

considerando que estas pueden ser devueltas o glosadas por diversos motivos, con ocasión del proceso de auditoría a que son sometidas.

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

El Decreto Ley N° 1281 de 2002, establece:

“Artículo 7°. Trámite de las cuentas presentadas por los prestadores de servicios de salud. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

Cuando en el trámite de las cuentas por prestación de servicios de salud se presenten glosas, se efectuará el pago de lo no glosado. Si las glosas no son resueltas por parte de la Institución Prestadora de Servicios de Salud, IPS, en los términos establecidos por el reglamento, no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, 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:

“4.1.1. Relevancia

... 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.”

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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo (...)

- Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

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.

6.1.5. 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. (...)

6.2.1. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo...

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.

6.2.2. 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.

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; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.

6.2.3. 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 puedan medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.” (Subrayados fuera de texto)

El capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de dicho Marco Normativo, establece:

“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 a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC adoptado por la Resolución 139 de 2015, describe:

“2481 ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan Obligatorio en Salud (POS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del Sistema.

5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud - EPS que se origina en la administración de la seguridad social en salud

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente”

De otra parte el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

“(…) 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

En cumplimiento del principio de devengo, la causación de obligaciones por servicios de salud, para las Entidades Promotoras de Salud, procede una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se materialicen los preceptos determinados en el artículo 7 del Decreto Ley N° 1281 de 2002.

En consecuencia, de presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y en consecuencia son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

1) Si la glosa no subsanable se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la EPS debe reversar el gasto reconocido en la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y la cuenta por pagar 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

2) Si la glosa no subsanable se presenta en un periodo posterior a aquel en el cual se causó el gasto, la EPS debe reconocer un ingreso, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito a la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802- FINANCIEROS, hecho que es objeto de revelación en las notas a los estados financieros.

Adicionalmente, la entidad deberá llevar el control de las glosas en la subcuenta 939012-Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta 991590- Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por otra parte, en cumplimiento del Procedimiento de control interno contable, deben adelantarse los cruces de información con los diferentes acreedores.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000010441 del 08-04-2016

20162000029681 del 03-10-2016

3.12 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS**CONCEPTO No. 20162000015941 DEL 14-06-16**

MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
TEMA	Beneficios a los empleados
SUBTEMA	Reconocimiento cálculo actuarial de pensiones, nómina de pensionados y de cuotas partes pensionales. Reconocimiento cuotas partes de bonos pensionales

Doctora

OFELIA ELCY VELÁSQUEZ HERNÁNDEZ

Gerente

Beneficencia de Antioquia

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003367-2, del 29 de abril de 2016, mediante la cual solicita la revisión de la Resolución 633 del 2014, mediante la cual se modificó el procedimiento para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional y de los recursos que lo financian en las entidades responsables del pasivo pensional, respecto de la cual la entidad considera que con su aplicación se registra un doble gasto, uno con la amortización del cálculo actuarial y otro con la causación de los pagos por concepto de nóminas de cuotas partes de pensiones y de pensiones, así como por el pago de cuotas partes de bonos pensionales.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 414 de 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” señala:

“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)

(...)”

Por su parte, el instructivo 02 de 2014, mediante el cual se dan 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, en relación con Beneficios a empleados-Beneficios posempleo, señaló:

“(...) Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, dichos beneficios pueden encontrarse en las pensiones y prestaciones económicas por pagar, en las provisiones para pensiones, en el pasivo pensional conmutado y en las responsabilidades contingentes. (...)”

Por su parte, la Norma relativa a los Beneficios posempleo contenida en el Marco normativo para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“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.

(...)

5.4.2. Medición

(...)

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.

(..)”

De otra parte el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 2514-Beneficios posempleo-Pensiones, en los siguientes términos: “Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa cuando esta reconoce directamente las pensiones de sus empleados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- La disminución en el valor del cálculo actuarial reconocido por la empresa. 2- El pago de las obligaciones por concepto de pensiones.

SE ACREDITA CON:

1- El incremento en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la empresa.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que según la clasificación realizada para la aplicación de los nuevos Marcos normativos, la Beneficencia de Antioquia debe preparar su información contable según lo dispuesto en el marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 414 de 2014.

En tal sentido, las obligaciones pensionales que la entidad presentaba a 31 de diciembre de 2014, según el Instructivo 02 de 2014, se debieron clasificar como Beneficios a empleados-Beneficios posempleo-pensiones y para la preparación del Estado de Situación Financiera de apertura a 1º de enero de 2015, correspondió efectuar las siguientes actividades:

Realizar el ajuste contable para cancelar los saldos de las subcuentas de naturaleza débito y crédito correspondientes al cálculo actuarial y a las pensiones por amortizar, de la cuenta de Provisión para pensiones, contra la cuenta 3268-Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

Reconocer el cálculo actuarial correspondiente a pensiones actuales, futuras pensiones, cuotas partes de pensiones, cuotas partes de bonos pensionales, afectando como contrapartida la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco normativo.

Al realizar el primer ajuste, aquí señalado, la entidad debió reconocer la totalidad del pasivo pensional, de manera que a partir de la vigencia 2016 o período de aplicación, el pasivo correspondiente al cálculo actuarial se modificará por las variaciones que aumenten o disminuyan su valor y por la causación de las nóminas de pensionados, momento en el cual disminuirá el cálculo actuarial reconocido en la cuenta 2514-Beneficios posempleo-Pensiones contra la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales o 251405-Cuotas partes de pensiones, según corresponda, subcuentas que se disminuirán con el respectivo pago. Es pertinente indicar que las variaciones del cálculo actuarial afectarán el patrimonio y se presentarán en el Otro Resultado Integral-ORI.

En consecuencia, considerando que esa entidad en 2016 está en período de aplicación del nuevo marco normativo, debe observar el procedimiento descrito anteriormente.

CONCEPTO No. 20162000037551 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Beneficios a los empleados Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la variación de los cálculos actuariales Cálculo y registro de la depreciación de propiedades, planta y equipo construidas con recursos de terceros

Doctor

GONZALO GARCÍA RIVERA
Director de Financiamiento
Empresas Públicas de Armenia E.S.P.
Armenia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500066412, del 5 de octubre del 2016, en la cual solicita concepto sobre:

1. ¿Cómo debe hacerse el reconocimiento de la variación en el cálculo actuarial? Esto a raíz de la contradicción presentada por las conclusiones de los Conceptos N° 20162000015941 del 14-06-16 y N° 20162000004931 del 03-03-16.
2. La empresa incorporó como propios redes líneas y cables, activos construidos con recursos de terceros, sobre los cuales la Empresa ejerce gobernabilidad, mantenimiento, reparación, reposición y custodia. Durante el período de transición su depreciación se registró conforme las instrucciones del Instructivo N° 002 de septiembre de 2014.

A partir de 2016, ¿cuál es el tratamiento contable de la depreciación de estos bienes?, ya que en el plan de cuentas no existe cuenta para reconocer la depreciación acumulada, ni instrucción sobre el tratamiento de la depreciación como gasto o costo.

Al respecto, me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

1) Consideraciones al respecto del reconocimiento de la variación de los cálculos actuariales:

- La Norma de beneficios a los empleados contenida en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“ 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. (...)

5.2.2. Medición (...)

... 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. (...)

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.

5.4.2. Medición (...)

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 del texto)

- En cuanto al concepto N° 20162000015941 del 14-06-16:

“... Es pertinente indicar que las variaciones del cálculo actuarial afectarán el patrimonio y se presentarán en el Otro Resultado Integral-ORI.” (Subrayado fuera del texto)

- En cuanto al Concepto N° 20162000004931 del 03-03-16:

“- Beneficios a los empleados (largo plazo)

De conformidad, con la norma de Beneficios a los empleados, los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados... (...)

Por consiguiente, la diferencia de valor del cálculo actuarial, entre un periodo y otro, que se origine en costos del servicio presente, costo por servicios pasados se reconocerá, dependiendo de la naturaleza de su saldo, debitando las subcuentas 510812-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, o 521212- Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo”

- En cuanto a lo contemplado en la Resolución N° 607 de 2016, por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos

Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitida por la CGN, a ser aplicado a partir del 01 de enero de 2017, se indica al respecto que:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

17. 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 costo del servicio presente, el costo por servicios pasados, el interés sobre el pasivo, así como las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

5.4. Beneficios posempleo

34. 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 del texto)

2) Consideraciones en torno al cálculo y registro de la depreciación de propiedades, planta y equipo construidas con recursos de terceros:

Según lo contemplado en el Instructivo 002 de 2014, aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el tratamiento de la depreciación acumulada para los diferentes métodos para establecer los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo, se da como sigue:

“1.1.9 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: (...)

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: (...)

- 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. ... (...)

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. ...

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. (...)

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." (Subrayado fuera del texto)

- Adicionalmente, la Norma de propiedades, planta y equipo establece:

"10. 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.

La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación 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 o la Norma de Activos Intangibles. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

- De otra parte, en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015, emitida por la CGN, se indica:

“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. (...)

5360 - DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor calculado 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.”

- Finalmente, en la Resolución N° 414 se indica el cronograma de implementación del nuevo Marco Normativo:

“ARTÍCULO 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación. (...)

Periodo de aplicación: Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

1) Registro de las variaciones del cálculo actuarial

A la luz de lo contemplado en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, tanto para los beneficios a empleados a largo plazo, como para los beneficios posempleo, el costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo, afectarán el resultado del periodo; en tanto que, 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. De tal manera que la empresa deberá evaluar cuál es el origen de los cambios sufridos en los pasivos de los beneficios a empleados.

Por lo dicho, se ratifican las conclusiones del Concepto N° 20162000004931 del 3 de marzo del 2016 y del Concepto N° 20162000015941 del 14 de junio de 2016, por cuanto son aplicables en las condiciones expuestas por cada uno de los consultantes, hasta el 31 de diciembre de 2016.

A partir del 01 de enero de 2017 debe tenerse en cuenta que la Empresa deberá observar la Resolución N° 607 de 2016 y su anexo, emitida por la CGN, y aplicar lo indicado allí al respecto de los beneficios a empleados de largo plazo. A la luz del mencionado Marco Normativo, según la Norma de beneficios a los empleados, las variaciones del cálculo actuarial de los beneficios de largo plazo surgidas tanto en el costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo, como en las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, afectarán el resultado de la Empresa; mientras que en los cambios en los cálculos actuariales para los beneficios posempleo la Empresa deberá distinguir si estos surgen del costo del servicio presente, del costo por servicios pasados o del interés sobre el pasivo, situaciones en las que se deberá afectar el resultado del periodo; en tanto que, los cambios generados en las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, afectará el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

2) Consideraciones en torno al cálculo y registro de la depreciación de propiedades, planta y equipo construidas con recursos de terceros:

Partiendo de que la Empresa debió aplicar a partir del 1° de enero de 2016 de manera plena el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414, una vez hallados los saldos iniciales a través

de la aplicación del Instructivo N° 002 de 2014, la Empresa ha debido continuar registrando los hechos económicos de los bienes construidos con recursos de terceros clasificados como propiedades, planta y equipo, según lo indicado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Por lo tanto, para todas las alternativas utilizadas en la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo, según lo contenido en el Instructivo N° 002, la Empresa ha debido continuar depreciando cada uno de los bienes clasificados en esta categoría, si se advierte que tanto las alternativas de medición como el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, contemplan expresamente el reconocimiento y registro de la depreciación.

Como consecuencia de los anterior, el registro de la depreciación se ha debido hacer, en el caso de que esta se considere como un gasto, debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 5360 - DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); en el caso de que la depreciación se considere como un costo, la Empresa deberá seguir lo indicado en la Norma de inventarios, en la Norma de propiedades, planta y equipo, en la Norma de intangibles o en la que en el caso aplique.

CONCEPTO No. 20162000038911 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Beneficios a empleados
	SUBTEMAS	Tasas a considerar para la elaboración de los cálculos actuariales

Doctora

GLORIA MARÍA YEPES VARGAS

Calculista

Confuturo, Actuaría y Pensiones

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°. 2016550007341-2, del 2 de noviembre de 2016, en la cual solicita información sobre

reglamentación específica que defina las condiciones sobre las tasas de descuento a considerar utilizadas en la elaboración de cálculos actuariales por pasivos pensionales (beneficios post-empleo) para empresas que no cotizan en mercado de valores, y no captan ni administran recursos ahorro del público.

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

CONSIDERACIONES

La CGN, mediante Resolución 414 de 2014 (modificada por la Resolución 663 de 2015), incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las entidades definidas en su artículo 2º, y estableció el cronograma de aplicación respectivo. Del mismo modo, mediante Resolución 139 de 2015 (modificada por la Resolución 466 de 2016) incorporó, en el RCP, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y definió el Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el registro de los hechos económicos y para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco.

Por otra parte, mediante Resolución 607 del 2016, la CGN resolvió en su artículo 1º “Modificar 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, incorporadas como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, mediante el artículo 1º de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, las cuales quedarán tal y como se describen textualmente en el anexo que hace parte integral de la presente Resolución.” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, para el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, la Norma de Beneficios a los Empleados, en el numeral 5.4.2, correspondiente a la medición de Beneficios Posempleo, establece que tales beneficios “...se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

La CGN Modificó 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 mediante Resolución 607 del 2016.

Dado lo anterior, la Norma de Beneficios a los Empleados estableció que los beneficios posempleo se medirán por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa que se haya reglamentado para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones.

Ahora bien, con relación a regulación específica sobre la tasa a utilizar para el cálculo actuarial de los beneficios posempleo, la CGN no ha emitido regulaciones específicas, diferentes a las mencionadas anteriormente, que fijen la utilización de una tasa determinada.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004931 del 03-03-2016

20162000011101 del 19-04-2016

20162000018271 del 07-07-2016

3.13 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.14 PROVISIONES

CONCEPTO No. 20162000009971 DE 05-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Provisiones
	SUBTEMA	Reconocimiento de provisión por fallo en contra

GLORIA LINETH BOLAÑOS SALDARRIAGA
Gerente
Empresa Municipal para la Salud (EMSA)
Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500003292 de fecha 19 de enero de 2016, en la cual solicita de la Contaduría General de la Nación (CGN):

“Por Ordenanza No. 34 de 24 de abril de 1922, el Departamento de Caldas autorizó al Municipio de Manizales para establecer la Lotería de Manizales, en desarrollo de esa autorización el Concejo Municipal dictó el Acuerdo No. 29 de junio 16 de 1922 por medio del cual se crea la misma. La Asamblea Departamental mediante Ordenanza No. 058 de 1941, ordena al Gobierno Departamental construir un hospital en Manizales con el producido de juegos de suerte y azar, en diciembre de 1945 el Concejo Municipal mediante Acuerdo No. 55 le dio vida jurídica a la Beneficencia de Manizales para cumplir con el objetivo, le entregó la administración de la Lotería de Manizales y se empezó a gestionar la construcción del Hospital. El 25 de agosto de 1953 el Gobierno Departamental mediante Decreto 577 hace donación de los terrenos del Hospital, entre otros, a la Beneficencia de Manizales y a partir de 1962 se empieza la construcción del mismo con recursos propios de la Beneficencia, quedando ésta encargada además de su administración y sostenimiento.

En 1990 mediante la Ley 10 se reorganiza el Sistema Nacional de Salud, lo que conllevó a la reorganización del sistema de salud en Manizales y mediante los Decretos 488, 489 y 490 del 10 de agosto de 1991, emanados del Concejo Municipal, se creó la Empresa Municipal Para la Salud

- EMSA, el Hospital de Caldas y el Hospital Geriátrico San Isidro respectivamente, como empresas independientes con autonomía administrativa y financiera del orden municipal respectivamente.

La Empresa Municipal para la Salud - EMSA, se creó como Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden Municipal con domicilio principal en Manizales, mediante el Decreto Extraordinario 488 del 10 de agosto de 1991, el cual en su artículo 5º, expresa “Transformase el establecimiento público denominado BENEFICENCIA DE MANIZALES” creado por Acuerdo No. 055 de diciembre 7 de 1945, reformados sus estatutos por el Decreto Extraordinario 0101 de 1987 proferido por el Alcalde Mayor de Manizales, en Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden Municipal, en entidad descentralizada de primer grado, de beneficencia

pública vinculada a la Secretaría de Salud de Manizales, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio e independiente, la que se denominará EMPRESA MUNICIPAL PARA LA SALUD (EMSA)”, en su artículo 3º expresa: “La Empresa Municipal para la Salud (EMSA) entidad de beneficencia pública, tendrá como objeto la obtención de recursos para el sector salud en el Municipio de Manizales, o para los Fondos Local y Seccional de Salud de Manizales y Caldas, respectivamente, de conformidad con la Ley”.

El 25 de mayo de 2005, se modificaron los estatutos básicos de la Empresa Municipal para la Salud — EMSA, mediante el Acuerdo No. 607 emanado del Concejo de Manizales, el cual expresa en su artículo 3º Del Objeto: “La Empresa Municipal para la Salud (EMSA), tendrá como objeto la administración y/o operación de la lotería tradicional o de billetes o de la modalidad que llegare a autorizar la Ley y los demás juegos de su competencia, contemplados en la Ley 643 de 2001, o en normas que posteriormente se expidan.”

Quedando como entidades independientes EMSA y Hospitales, el 12 de junio de 2006 se firmó un convenio entre estas entidades y el Municipio de Manizales, en el que se estableció que EMSA no puede asumir pago alguno por concepto de pasivo pensional de ninguno de los servidores y ex servidores públicos de los Hospitales, aduciendo que EMSA no puede cambiar los términos y condiciones según los cuales las rentas del monopolio tienen destinación específica a la salud, so pena de la imposición de multas administrativas, disciplinarias, fiscales y penales a que haya lugar (artículo 42 Ley 643 de 2001); en conclusión EMSA está completamente imposibilitada para asumir obligaciones pensionales de otros entes públicos, no pudiendo por mandato constitucional y legal disponer de recursos para cancelar esta clase de obligaciones, pues se trata de una carga pensional que no le corresponde EMSA sino a Hospitales.

En el año 2010 previa autorización de la Junta Directiva, EMSA demandó al ISS ante el tribunal administrativo, porque el ISS libró mandamiento de pago por concepto de cuotas partes pensionales de ex servidores públicos de Hospitales, fallo que fue adverso a la entidad en junio de 2014, decisión que fue apelada por EMSA ante el Consejo de Estado en octubre de 2014 y actualmente se encuentra en curso.

La Contraloría de Manizales, adelantó Auditoria Regular con Enfoque Integral a la Cuenta de EMSA 2014 y en su informe preliminar determinó un hallazgo administrativo con respecto al proceso arriba citado, aduciendo que en el momento del fallo de primera instancia sin importar que esté en curso la apelación ante el Consejo de Estado, se debió reconocer la provisión afectando las cuentas de Balance y de Resultados, en el Pasivo y el Gasto respectivamente, en las cuentas de Provisión para Contingencias y no en Cuentas de Orden.

La entidad consideró prudente continuar con el registro en cuentas de orden acreedoras, de esta situación que puede llegar a afectar la estructura financiera de la empresa, por cuanto efectuar el registro de la provisión en cuentas de balance y resultados en el 2014, hubiera impactado considerablemente el resultado del ejercicio llegando a registrar una pérdida que supera \$1.000 millones, colocando a la entidad en una situación de eventual cierre, toda vez que se debilitaría el patrimonio y no se tendría el respaldo requerido para soportar el plan de premios, ocasionando la suspensión inmediata del juego de conformidad con el Decreto 3034 de 2013.

Adicionalmente se hubiera afectado la calificación del índice de gastos, que para el 2014 debía recuperarse, lo que conllevaría a una intervención de la entidad por parte del organismo de control, además del hecho de registrar un gasto que en el estricto orden jurídico no le compete a EMSA y no podría asumir, ya que sus rentas tienen destinación específica a la salud y no puede disponer de otros recursos para hacerlo, como tampoco lo podría hacer con cargo a la cuenta del Acuerdo 485 de 2001, pues su destinación es para atender pasivo pensional de EMSA y no de Hospitales.

El registro de la provisión afectando cuentas de balance y de resultados, sería entonces inducir al cierre de una entidad que actualmente transfiere al sector salud \$4.000 millones aproximadamente, considerándolo una irresponsabilidad generar un pánico financiero, cuando existe la posibilidad de que el Consejo de Estado falle a favor de la entidad, pues bien es sabido que en reiteradas ocasiones el fallo de primera instancia puede ser condenatorio y el fallo de segunda instancia puede ser a favor, o viceversa.

Cabe anotar que las argumentaciones dadas por la apoderada respecto a dicho proceso, son enfocadas en el sentido de que el tribunal erró en la interpretación y aplicación de la normatividad de la lotería, por lo que se tiene una muy alta probabilidad de que el fallo de primera instancia sea revocado.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que la provisión del valor de la pretensión generaría un impacto bastante alto sobre los estados financieros en el periodo que se determinó la contingencia, es que se consideró prudente reflejarlo en cuentas de orden acreedoras; pues de llegar a fallarse en contra de la entidad la Junta Directiva tendría que determinar cuál sería el rumbo de la entidad, aunque como ya se mencionó existe una muy alta probabilidad de revocatoria del fallo.

Por lo tanto se elevó consulta al analista en Caldas designado por la Contaduría General de la Nación, doctor Esteban Saldarriaga, dándole a conocer los antecedentes ya mencionados, concluyéndose de su parte, que de acuerdo con la dinámica de las cuentas 5314 y 2710 Provisión para Contingencias, en ambas cuentas se reconoce el hecho previo el resultado de

la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor, considerando que es el área jurídica de la entidad a través del proceso metodológico que estime pertinente quien debe realizar dicha evaluación, para darle a la entidad las herramientas necesarias para tomar la decisión sobre si provisiona o conserva la obligación en cuentas de orden acreedoras hasta la sentencia definitiva del caso. Adjunto soporte correo electrónico de fecha 28 de octubre de 2015.

Desafortunadamente para el equipo auditor que realizó la auditoria en EMSA, el concepto dado por el doctor Esteban Saldarriaga carece de fuerza legal, y en el informe definitivo de auditoria mantuvo su posición frente al hallazgo, argumentando que debe efectuarse la provisión en el gasto, y que no está de acuerdo con la respuesta dada por EMSA en el sentido de que se debilitaría el patrimonio y se afectaría el índice de gastos, argumentos que fueron debatidos por la entidad, aunque ya no procedía recurso de contradicción. Se adjunta copia del oficio CG 899 de fecha noviembre 18 de 2015.

Por lo anterior, se procedió a realizar plan de mejoramiento pertinente a los hallazgos administrativos consignados en el informe final; para el caso en particular se planteó como acción elevar consulta a la Contaduría General de la Nación, máximo órgano competente en materia contable, para que de manera oficial se emita el concepto, ya que la respuesta dada por el Analista, doctor Esteban Saldarriaga, mediante correo electrónico, no fue reconocida por el equipo auditor, pues para ellos debe ser un concepto mediante oficio con número de radicado de la Contaduría y refrendado por el funcionario competente.

Vale la pena precisar que la entidad, evaluando el riesgo, considera prudente mantener el registro en cuentas de orden, hasta que se dé el fallo definitivo, dadas las consecuencias que tendría para la entidad el registro de la provisión en el gasto.

Por lo tanto, respetuosamente solicito concepto en relación con el proceso judicial ya mencionado, para efectos del reconocimiento y registro en la contabilidad.”

Posteriormente de la CGN se envió el día 22 de febrero un correo solicitando lo siguiente:

“Amable saludo,

Con motivo de dar respuesta a la consulta enviada por ustedes a la Contaduría General de la Nación, es necesario conocer el fallo dado en junio de 2014 por el tribunal administrativo ante la demanda impuesta por ustedes hacia el ISS al respecto del mandamiento de pago por concepto de cuotas partes pensionales de ex servidores públicos de Hospitales.

Agradezco su colaboración.”

Ante la solicitud de información adicional la empresa respondió con dirección a la Dra. Miriam Marleny Hincapié-Subcontadora General y de Investigación:

“Asunto: Respuesta a oficio con radicado 20162000004881 de fecha marzo 3 de 2016, recibido en la entidad el día 7 de marzo de 2016.

En relación con el asunto, de manera respetuosa, me permito adjuntar:

- Copia de fallo sentencia de primera instancia de fecha 12 de junio de 2014 del Tribunal Administrativo de Caldas. 22 (veintidós) folios y vueltos.
- Copia de recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia proferida el 12 de junio de 2014. 29 (veintinueve) folios.

Cabe anotar que dicha información ya había sido enviada mediante comunicación GG 109 de febrero 24 de 2016 con No. de guía de servicios postales YG119318456CO de la empresa 4-72, en respuesta al correo electrónico del 22 de febrero de 2016 remitido por el Dr. Pedro Andrés Bohórquez Pulido, se adjunta los soportes correspondientes.”

CONSIDERACIONES

- Acorde con la Resolución 414:

Artículo 3: “Cronograma. El cronograma de aplicación del nuevo marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...)

Periodo de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo...” (Subrayado fuera del texto)

- Con base en el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

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 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. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.” (Subrayado fuera del texto)

Pasivos Contingentes

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.”

- **Con base 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:**

Provisiones

Descripción

“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.”
(Subrayado fuera del texto)

2.7.90 Provisiones Diversas

“Representa el valor de los pasivos estimados en que incurriría la empresa por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas.
Dinámica

Se debita con:

- El valor trasladado a la cuenta por pagar correspondiente.
- El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.
- El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

Se acredita con:

- El valor estimado de la provisión constituida.
- El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste”

Revelaciones

“Para cada tipo de provisión, la empresa revelará la siguiente información:

- a) la naturaleza del hecho que la origina;
- b) 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;
- c) una descripción acerca de la naturaleza de la obligación contraída, así como del valor y fecha esperada de cualquier pago resultante;
- d) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al valor o a las fechas de salida de recursos; y
- e) los criterios considerados para la estimación y el valor de cualquier reembolso esperado que esté asociado con la provisión constituida.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

A pesar de que el hecho económico ocurrió en el año 2014, la contabilidad de la empresa EMSA desde el 1º de enero del año 2016 obedece a los direccionamientos de la fase de aplicación en el proceso de implementación de la Resolución 414 del año 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación; por lo que el reconocimiento del hecho deberá hacerse a la luz del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Dado que el fallo inicial (de la demanda impuesta por la empresa EMSA frente al requerimiento del ISS) fue en contra de EMSA, la empresa tiene una obligación presente cuyo valor está dado; sin embargo, sabiéndose del actual proceso de apelación del fallo, no existe certeza de la fecha de la inclusión de la misma entre el pasivo pensional en los estados financieros. Por lo que, acorde al Marco Normativo mencionado, la empresa deberá reconocer en sus estados financieros un cargo a la cuenta 2790 PROVISIONES DIVERSAS y simultáneamente un cargo a la cuenta 5373 PROVISIONES DIVERSAS. Junto con el registro, se deberá revelar la información referente a la obligación de manera completa en notas a los estados financieros.

Con independencia de la probabilidad de que el fallo de la apelación sea a favor de la empresa, este registro debe mantenerse hasta que exista certeza sobre si EMSA debe asumir el pasivo pensional o si no debe hacerlo; en caso de presentarse la primera situación, la empresa deberá cancelar la provisión y reconocer el pasivo pensional; en caso de presentarse la segunda situación, la empresa deberá reversar la provisión según lo explicado en el Catálogo General de Cuentas aquí citado, reversando la provisión y el gasto (o afectando la cuenta de “ganancias acumuladas” si el fallo llegase a ser a favor de EMSA en un periodo diferente al que se realizó el registro de la provisión).

Por su parte, el valor registrado por la entidad como “Pasivo Contingente” no cumple con las características de esta categoría, en cuanto la obligación pasó de ser posible a ser cierta según el primer fallo del tribunal administrativo en el año 2014. A través de la demanda perdida por EMSA la obligación se hizo cierta por la vía legal, lo cual representa un soporte para probar que la empresa deberá desprenderse de recursos que incorporen beneficios futuros para responder a la misma desde que el fallo de la apelación sea en contra de EMSA; además la medición se podrá medir fielmente según el valor a pagar por concepto del pasivo pensional de ex servidores públicos de Hospitales. Estas características, en cambio, coinciden con la definición de “provisiones” dada en el Marco Normativo de referencia.

En cuanto a la medición del riesgo realizada por la empresa, según el actual Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, este no es un factor que incida en el criterio de clasificación de la obligación presente de la empresa.

En cuanto al valor a provisionar, deberá corresponder al 100% del valor indicado en el fallo de la corte. Ahora, de existir un cofinanciador, como ocurre en los casos de los contratos de concurrencia, se debe reconocer el respectivo ingreso y derecho.

CONCEPTO No. 20162000029791 DEL 04-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Provisiones Pasivos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento de litigios en contra de la entidad

Doctora
GLORIA LINETH BOLAÑOS SALDARRIAGA
Gerente
Lotería de Manizales (EMSA)
Manizales (Caldas)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación CGN con el N° 20165500047782, del 13 julio de 2016, mediante la cual solicita reconsiderar lo indicado en la doctrina emitida mediante comunicación radicada con el N° 20162000009971, del 5 de abril de 2016, con respecto al proceso jurídico que involucra a la Lotería de Manizales con el ISS en liquidación.

CONSIDERACIONES

En relación con las conclusiones del concepto emitido mediante comunicación antes citada, radicada con el N° 20162000009971 de fecha 5 de abril de 2016, dirigida a su Despacho, la CGN señaló lo siguiente:

“A pesar de que el hecho económico ocurrió en el año 2014, la contabilidad de la empresa EMSA desde el 1º de enero del año 2016 obedece a los direccionamientos de la fase de aplicación en el proceso de implementación de la Resolución 414 del año 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación; por lo que el reconocimiento del hecho deberá hacerse a la luz del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Dado que el fallo inicial (de la demanda impuesta por la empresa EMSA frente al requerimiento del ISS) fue en contra de EMSA, la empresa tiene una obligación presente cuyo valor está dado; sin embargo, sabiéndose del actual proceso de apelación del fallo, no existe certeza de la fecha de la inclusión de la misma entre el pasivo pensional en los estados financieros. Por lo que, acorde al Marco Normativo mencionado, la empresa deberá reconocer en sus estados financieros un cargo a la cuenta 2790 PROVISIONES DIVERSAS y simultáneamente un cargo a la cuenta 5373 PROVISIONES DIVERSAS. Junto con el registro, se deberá revelar la información referente a la obligación de manera completa en notas a los estados financieros.

Con independencia de la probabilidad de que el fallo de la apelación sea a favor de la empresa, este registro debe mantenerse hasta que exista certeza sobre si EMSA debe asumir el pasivo pensional o si no debe hacerlo; en caso de presentarse la primera situación, la empresa deberá cancelar la provisión y reconocer el pasivo pensional; en caso de presentarse la segunda situación, la empresa deberá reversar la provisión según lo explicado en el Catálogo General de Cuentas aquí citado, reversando la provisión y el gasto (o afectando la cuenta de “ganancias acumuladas” si el fallo llegase a ser a favor de EMSA en un periodo diferente al que se realizó el registro de la provisión).

Por su parte, el valor registrado por la entidad como “Pasivo Contingente” no cumple con las características de esta categoría, en cuanto la obligación pasó de ser posible a ser cierta según

el primer fallo del tribunal administrativo en el año 2014. A través de la demanda perdida por EMSA la obligación se hizo cierta por la vía legal, lo cual representa un soporte para probar que la empresa deberá desprenderse de recursos que incorporen beneficios futuros para responder a la misma desde que el fallo de la apelación sea en contra de EMSA; además la medición se podrá medir fielmente según el valor a pagar por concepto del pasivo pensional de ex servidores públicos de Hospitales. Estas características, en cambio, coinciden con la definición de “provisiones” dada en el Marco Normativo de referencia.

En cuanto a la medición del riesgo realizada por la empresa, según el actual Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, este no es un factor que incida en el criterio de clasificación de la obligación presente de la empresa.

En cuanto al valor a provisionar, deberá corresponder al 100% del valor indicado en el fallo de la corte. Ahora, de existir un cofinanciador, como ocurre en los casos de los contratos de concurrencia, se debe reconocer el respectivo ingreso y derecho.” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, con respecto a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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 N° 414 de 2014, respecto de las características cualitativas o atributos que debe cumplir o que esta debe tener para que les sea útil a los diferentes usuarios; es decir, para que la misma contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control, en el numeral 4.1.1., se dispone lo siguiente:

“4.1.1. Relevancia

(...) 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. (...)

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. (...)

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información

financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 2 del Capítulo III Activos y pasivos contingentes 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, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, en relación con los pasivos contingentes, señala lo siguiente:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

(...). 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. (...)

Los pasivos 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 salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar.”

Por otra parte, el numeral 6 del Capítulo II Pasivos de las normas antes citadas, dispone lo siguiente:

“6. PROVISIONES

6.1 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. (...)

6.2. 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.

El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos, y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

Las incertidumbres que rodean el valor a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. (...)" (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado", es importante tener en cuenta que se establece:

"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)

CONCLUSIONES

EMSA, a partir de la aplicación del juicio profesional, es a quien le corresponde establecer si existe o no una obligación en el momento presente y medirla. Ello será así cuando, a partir de la evidencia disponible, se encuentra que la probabilidad que exista tal pasivo sea mayor que lo contrario. Si la probabilidad de salida de recursos o de beneficios económicos es probable, la entidad deberá reconocer una provisión en los términos señalados mediante el concepto radicado con el N° 20162000009971 del 5 de abril de 2016. En caso contrario, es decir, cuando no exista probabilidad de salida de recursos que incorporan beneficios económicos, solamente procede el registro de un pasivo contingente.

Independientemente de las implicaciones que se derivan, la Empresa debe describir el evento objeto de consulta de forma completa, neutral y libre de cualquier error material, para lograr su representación fiel en los estados financieros. La representación contable de tal evento sería neutral si no tiene sesgo de ningún tipo en la selección y presentación de la información financiera; es decir, que esta no debe estar ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad sea recibida de forma favorable por parte de los diferentes usuarios.

El hecho objeto de análisis se representará fielmente si se realiza su descripción y medición probabilística libre de errores u omisiones, lo cual no significa que se deba lograr una estimación cualitativa y cuantitativa exacta, pues existen condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento que no están bajo el control de la entidad.

Mediante este pronunciamiento se complementa el concepto emitido con el radicado N° 20162000009971 de fecha 5 de abril de 2016.

Ver otro concepto relacionados con esta clasificación
Conceptos No. 20162000014441 del 27-05-2016

3.15 OTROS PASIVOS**CONCEPTO No. 20162000039671 DEL 20-12-16**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Costo de venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la facturación de tasas

Doctora

IRMA LÓPEZ HENAO

Contador

Serviciudad E.S.P.

Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016550007503-2, del 15 de noviembre de 2016, mediante la cual consulta el tratamiento contable de los ingresos por concepto de tasa retributiva y tasas por uso, facturadas al usuario de los servicios públicos según los lineamientos de la CRA, y que posteriormente la Corporación Autónoma Regional de Risaralda (CARDER) envía la factura cobrando dicha tasa, cuyo valor, generalmente, es superior al cobrado.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En el caso de la tasa de utilización de agua, el artículo 2.2.9.6.1.3. del Decreto 1076 de 2015 establece:

“Artículo 2.2.9.6.1.3. Sujeto activo. Las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, las Autoridades Ambientales de los Grandes Centros Urbanos, las que se refiere el artículo 13 de la Ley 768 del 2002 y el artículo 124 de la ley 1617 de 2013 y la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, son competentes para recaudar la tasa por utilización de agua reglamentada en este capítulo.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en el caso de la tasas retributivas por vertimientos puntuales al agua, los artículos 2.2.9.7.2.2. y 2.2.9.7.2.3. del mismo Decreto, establecen los siguiente:

“Artículo 2.2.9.7.2.2. Autoridades ambientales competentes. Son las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, los Grandes Centros Urbanos a los que se refiere el artículo 66 de la Ley 99 de 1993, los establecimientos públicos ambientales creados en virtud del artículo 13 de la Ley 768 de 2002, y Parques Nacionales Naturales de Colombia, creada por el Decreto-ley 3572 de 2011, siempre y cuando corresponda a los usos permitidos en las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales.

Artículo 2.2.9.7.2.3. Sujeto Activo. Son competentes para cobrar y recaudar la tasa retributiva por vertimientos puntuales al recurso hídrico, las autoridades ambientales señaladas en el artículo 2.2.9.7.2.2 del presente capítulo.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece las siguientes definiciones:

“(…) 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. (…)

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. (…)

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio. (…)” (Subrayado fuera de texto)

Por último, la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con relación al recaudo de las tasas, se concluye que la entidad que tiene el derecho de cobro de la tasa de utilización de agua y las tasas retributivas por vertimientos puntuales al agua es la Corporación Autónoma Regional de Risaralda (CARDER). Por su parte, Serviciudad recauda las tasas pero estas no constituyen ingresos para la empresa, toda vez que los debe entregar a CARDER. En consecuencia, con el recaudo de las tasas la empresa afectará la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con relación a la diferencia entre el valor cobrado al usuario del servicio y el valor a pagar a la CARDER, se requiere de mayor información sobre qué conceptos generan la diferencia y si son justificados o no y quién las asume.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000008571 del 16-03-2016
 20162000008641 del 16-03-2016
 20162000010441 del 08-04-2016
 20162000014441 del 27-05-2016
 20162000017411 del 27-06-2016
 20162000015731 del 13-06-2016
 20162000028381 del 29-09-2016
 20162000028871 del 27-09-2016
 20162000029791 del 04-10-2016
 20162000030461 del 10-10-2016

3.16 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

CONCEPTO No. 20162000012141 DEL 28-04-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--------------------------------------------

1	TEMA	Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMA	Ajustes en el saldo de inventarios durante el período de transición al marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, debido a diferencias originadas en periodos anteriores.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMA	Ajustes en el saldo de inventarios durante el período de transición al Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, debido a diferencias originadas en periodos anteriores.

Señor
 ÁLVARO CRUZ VARÓN
 Jefe de Contabilidad e Impuestos
 Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado
 Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-001345-2, del 2 de febrero de 2016, en la que manifiesta:

“(…)

Atentamente nos permitimos solicitar concepto sobre el procedimiento a realizar en la contabilización del Ajuste de la Cuenta Inventarios, con base en las siguientes precisiones:

- Al realizar la conciliación contable con almacén de la cuenta Inventarios, a diciembre 31 del 2015, se vienen presentando diferencias en los saldos reportados por el Almacén con los registrados en Contabilidad, las cuales se originaron en periodos anteriores desde el año 2003, los cuales han sido objeto de hallazgos Administrativos por parte de la Contraloría Municipal, al efectuar el cruce de la Información reportada al SIREC
- Como estas diferencias son tan antiguas no se cuentan con los soportes necesarios que puedan justificarlas, y en razón a que nos encontramos en la implementación del nuevo Software, el cual requiere la uniformidad con los saldos del inventario físico reportado por almacén, con los valores registrados en Contabilidad, por tal razón se tendrá que llevar a Comité de Sostenibilidad Contable, para proceder a efectuar el ajuste respectivo el cual asciende a \$ 486.696.570.06 a Diciembre 31 del 2015

- De igual forma nos encontramos en la aplicación de la resolución 414 del 2014, que obliga a las Entidades del Sector Público, a efectuar la implementación y armonización de las NIIF-NICSP y registrar Estado Financiero de Apertura ESFA, con valores reales y razonables, tal como lo establece la normatividad contable y la Contaduría General de la Nación.

Por tal razón, y con el fin de subsanar estos hallazgos y realizar la depuración Contable, que permita dar cumplimiento a las recomendaciones de los Entes de Control, de la manera más respetuosa solicitamos su concepto contable y legal que justifique esta depuración o ajuste, situación que permitirá elaborar Estados Financieros razonables y fidedignos.”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala lo siguiente:

“(…)

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)

La Resolución 663 del 30 de diciembre de 2015, por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014, establece:

“(…)

ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, el cual quedará así:

ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(…)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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 2016, las empresas que conforman el SGSSS 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 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2017, las empresas que conforman el SGSSS presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 31 de diciembre de 2016 y con el del 1 de enero de 2016.
- Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.

Período de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 que no les es dable acogerse al cronograma especial definido mediante la Resolución 663 de 2015 para las Empresas del Sistema de Seguridad Social en Salud, señala:

“(…)

7. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

(…)

104. **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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, utilizado hasta el 31 de diciembre de 2015 por parte de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, y que no les es dable acogerse al cronograma especial definido

mediante la Resolución 663 de 2015 para las Entidades que conforman el Sistema de Seguridad Social en Salud, establece la descripción y la dinámica de las 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)

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 lo siguiente:

“(…)

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.

(…)

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

(…)

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)

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, anexo a la Resolución 414 de 2014, establece 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.

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 reexpresarán 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.

(...)" (Subrayado de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas Catálogo de las 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, establece la definición y descripción de la cuenta 3225-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:

Atendiendo las consideraciones anteriores, se hace necesario que la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado ajuste su información financiera a fin de subsanar las inconsistencias evidenciadas entre el valor del inventario reportado por almacén y el valor del inventario presentado en sus estados financieros, pues la información financiera alcanza su objetivo de proporcionar información útil para la toma de decisiones de los diferentes usuarios, cuando, entre otras condiciones, presenta los hechos económicos de forma ajustada a la realidad.

Ahora bien, teniendo en cuenta que tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, contemplan respectivamente la razonabilidad y la representación fiel como características cualitativas de la información financiera, la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado, al 31 de diciembre de 2014, es decir, previo a la preparación del estado de situación financiera de apertura (ESFA), debió ajustar el saldo de sus inventarios, debitando la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o acreditando la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a mayores o menores valores frente al inventario físico, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes que conformaban sus inventarios.

Posterior a que la información financiera preparada bajo la normatividad anterior se hubiese ajustado para reflejar la realidad económica de la empresa al 31 de diciembre de 2014, se debieron adelantar la actividad señalada en el Instructivo 002 de 2014 para preparar el estado de situación financiera de apertura – ESFA al 1° de enero de 2015.

Ahora bien, si las inconsistencias fueron descubiertas durante el periodo de transición, es decir entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado, debió llevar a cabo las siguientes actividades, teniendo en cuenta que durante este periodo, se debió preparar información bajo el antiguo y el nuevo marco normativo simultáneamente:

- Ajustar el saldo de los inventarios bajo la normatividad anterior, debitando la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES o acreditando la subcuenta 481559-Otros ingresos, de la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a mayores o menores valores frente al inventario físico,

utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes que conformaban sus inventarios.

- Ajustar el saldo de los inventarios bajo la nueva normatividad, debitando la subcuenta-322502 Pérdidas o déficit acumulados o acreditando la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a mayores o menores valores frente al inventario físico, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes que conformaban sus inventarios.

Adicionalmente, a 31 de diciembre de 2016, fecha en la que se presentarán por primera vez estados financieros comparativos bajo el nuevo marco normativo, la empresa reexpresará los saldos iniciales de los inventarios para el periodo más antiguo para el que se presente información, que en este caso en particular, corresponde a la reexpresión de las cifras presentadas en el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA, de forma que en los estados financieros, se corrijan los errores, como si estos no se hubieran cometido nunca, de acuerdo con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, dispuesta en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20162000016861 DEL 21-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Preparación y reporte de la información financiera bajo los criterios del nuevo Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014. Diferencias en distribución de utilidades, considerando los resultados arrojados por los cambios de marco normativo contable.

Señora

LORENA CASTRO ESQUIVEL

Consultor IFRS

Electrificadora del Meta S.A. E.S.P.

Villavicencio, Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500036822, del día 16 de mayo de 2016, mediante la cual solicita aclaración respecto a las siguientes inquietudes:

- ¿Durante el año 2016, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 deben llevar contabilidad paralela entre el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y el nuevo Marco normativo, no solo para propósitos fiscales, sino también para propósitos contables y de reporte? ¿A partir de cuál fecha la información financiera obtenida bajo el nuevo Marco normativo se considerará para efectos legales como la información a reportar?
- ¿Cuál es el tratamiento contable a seguir, de acuerdo con las disposiciones de la Contaduría General de la Nación, sobre las diferencias que se generen en el valor pagado por distribución sobre las utilidades obtenidas bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y las utilidades obtenidas bajo el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014?

Se atiende su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

- Aplicación del nuevo Marco Normativo

El artículo 3° de la Resolución 414 de 2014, modificado por el Artículo 2° de la Resolución 663 de 2015 “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 el cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución en mención, comprendido por los siguientes períodos:

“(…)

Período de transición. Es el comprendido entre el 1° 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 1° 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 1° 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:

- 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.
- 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.
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015” (subrayado fuera del texto).

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Saludo (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

(...)

Período de transición. es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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).

Adicionalmente, en el numeral 2.3 del Instructivo N° 002 de 2014, relativo a los primeros estados financieros de propósito general bajo el nuevo Marco normativo, señala lo siguiente:

“Durante el periodo de aplicación, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, las empresas llevarán la contabilidad, para todos los efectos, de conformidad a los criterios señalados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por otro lado, el artículo 5° del Capítulo 3, y los artículos 12° y 13° del Capítulo 4 de la Resolución 437 del 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 de septiembre de 2014”, señalan:

“CAPITULO 3. INFORMACIÓN A REPORTAR EN APLICACIÓN DEL NUEVO MARCO NORMATIVO EN EL CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS EXPEDIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 139 DEL 24 DE MARZO DE 2015 Y SUS MODIFICACIONES:

ARTICULO 5. PROPÓSITO DEL REPORTE. El reporte de la información contable a partir del corte a 31 de marzo del año 2016 se hará en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 y sus modificaciones, y corresponde a la información a utilizar para todos los efectos legales; esta información permitirá hacer seguimiento y medir el impacto por la aplicación del nuevo marco normativo dispuesto en la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, así como, llevar a cabo el proceso de transición al nuevo esquema de consolidación del Sector público colombiano que se viene estructurando en la Contaduría General de la Nación.

(...)

CAPITULO 4. INFORMACIÓN HOMOLOGADA A REPORTAR EN EL CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS ESTABLECIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 356 DE 2007 (VERSIÓN 2007.14 Y SUS MODIFICACIONES):

ARTICULO 12°. PROPÓSITO DEL REPORTE HOMOLOGADO. El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.14 y sus modificaciones, a partir del corte 31 de marzo del año 2016, es adelantar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador

General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo.

ARTICULO 13°. INFORMACIÓN A REPORTAR. La información a reportar por las Empresas corresponderá a la información financiera a la fecha de corte respectiva, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

(...)" (subrayado fuera del texto).

- **Distribución de utilidades**

El artículo 151 del Código de Comercio señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 151. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES - PROCEDIMIENTO ADICIONAL. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

PARÁGRAFO. Para todos los efectos legales se entenderá que las pérdidas afectan el capital cuando a consecuencia de las mismas se reduzca el patrimonio neto por debajo del monto de dicho capital”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del 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 139 de 2015, describe las siguientes cuentas:

“3230 - RESULTADOS DEL EJERCICIO

DESCRIPCIÓN Representa el valor del resultado obtenido por la empresa, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE

SE DEBITA CON:

- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

PÉRDIDA O DÉFICIT**SE DEBITA CON:**

- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.

SE ACREDITA CON:

- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable” (Subrayado fuera de texto)

“3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**DESCRIPCIÓN**

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:**

- 1- 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.
- 2- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- 3- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- 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:

- 1- 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.

2- El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

- **Aplicación del nuevo Marco Normativo**

Únicamente las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que se acogieron a la aplicación del cronograma dispuesto en el párrafo 1 del artículo 3° de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública durante el periodo de transición especial comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016, establecido en el párrafo 1 del Artículo 2 de la Resolución 663 de 2015 y, de manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo Marco normativo.

Entre tanto, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, que no conforman el SGSSS, entre las cuales se encuentra la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P, les corresponde aplicar el cronograma de aplicación dispuesto en el artículo 3° de la Resolución en mención, en el cual señala que durante el periodo de aplicación, comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016, deberán llevar su contabilidad, para todos los efectos, únicamente bajo los criterios del nuevo Marco normativo, así como presentar los primeros estados financieros comparativos conforme a estas directrices.

De conformidad con el artículo 5° de la Resolución 437 de 2015 y sus modificaciones, las entidades sujetas a la Resolución 414 de 2014, deben reportar la información financiera bajo el nuevo Marco normativo a partir del corte al 31 de marzo de 2016 con el Catálogo General de Cuentas – versión 2015.01, expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación.

Adicionalmente, para efectos de la consolidación de la información, a partir del corte al 31 de marzo de 2016 las empresas deben realizar el reporte homologado con el Catálogo General de Cuentas Versión 2007.14 y sus modificaciones, para los diferentes formularios de la categoría información contable pública, tomando como base los saldos obtenidos bajo el nuevo Marco normativo.

- **Distribución de utilidades**

Con relación a la decisión de la asamblea o junta de socios sobre la distribución de utilidades, en sesión adelantada en la vigencia 2016, tomando como base la información arrojada por los estados financieros preparados bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y en concordancia con lo establecido en el capítulo 151 del Código de Comercio, se deben registrar en este año las diferencias que se presenten con ocasión del cambio de la información financiera ceñida a los criterios del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, que para este caso surte sus efectos legales a partir del 1 de enero de 2016, atendiendo el siguiente procedimiento contable:

Si el saldo de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, previa reclasificación en enero de 2016 del resultado del ejercicio 2015 determinado al final del período de transición con los criterios del nuevo Marco normativo expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014, y, si es el caso, de las reservas liberadas para ser distribuidas, es inferior al valor de los dividendos distribuidos, entonces en la vigencia 2016, la empresa deberá reconocer la diferencia con cargo a la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si el valor distribuido fue menor al saldo de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, previa reclasificación de los resultados del ejercicio 2015 obtenidos bajo el nuevo Marco normativo y, si es el caso, de las reservas liberadas para ser distribuidas, no habrá lugar al registro por la diferencia con respecto a los resultados obtenidos bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, toda vez que el total de lo distribuido deberá imputarse a la subcuenta 322501 Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20162000018021 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Utilización de la Reserva Legal acumulada para enjugar una parte de la pérdida contable de la vigencia 2015.

Doctora

ALEXANDRA ÁLVAREZ ESTÉVEZ

Contadora General

TRANSMILENIO S.A

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500036762, de fecha 16 de mayo de 2016, donde señala que la Asamblea General de Accionistas de TRANSMILENIO SA., con base en los resultados revelados en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, en sesión de Marzo 18 de 2016, aprobó utilizar la Reserva Legal acumulada para enjugar una parte de la pérdida contable de la vigencia 2015.

Adicionalmente informa que, en desarrollo del periodo de transición, en cumplimiento de lo señalado por el Artículo 3º de la Resolución 414 de 2014, la empresa preparó información contable a 31 de diciembre de 2015, aplicando el nuevo Marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado público de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Con base en lo anterior, consulta:

1. Si TRANSMILENIO S.A. debe convocar a la Asamblea General de Accionistas para informar el resultado del ejercicio 2015 bajo el nuevo marco normativo expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 y,
2. Si la respuesta al numeral anterior es negativa, ¿cómo debe reconocer TRANSMILENIO S.A., bajo el nuevo marco normativo contable, la decisión de enjugar la pérdida con las reservas, teniendo en cuenta que la pérdida del ejercicio 2015, liquidada en aplicación del Nuevo marco normativo contable (R. 414/2014) fue inferior al resultado del ejercicio obtenido en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente (RCP)?

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, 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;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

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; (Subrayados fuera del texto)

Así mismo, en la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado”, se establece:

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)

En relación con los mecanismos previstos en la ley para enjugar pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, el Artículo 456 del Código de Comercio dispone que:

"Las pérdidas se enjugarán con las reservas que hayan sido destinadas especialmente para ese propósito y, en su defecto, con la reserva legal. Las reservas cuya finalidad fuere la de absorber determinadas pérdidas no se podrán emplear para cubrir otras distintas, salvo que así lo disponga la asamblea. Si la reserva legal fuere insuficiente para enjugar el déficit de capital, se aplicarán a este fin los beneficios sociales de los ejercicios siguientes".

Adicionalmente, el numeral 2.3 del Instructivo N° 002 de 2014, relativo a los primeros estados financieros de propósito general bajo el nuevo Marco normativo, señala lo siguiente:

“Durante el periodo de aplicación, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, las empresas llevarán la contabilidad, para todos los efectos, de conformidad a los criterios señalados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal, contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver

consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación CGN.

Por lo señalado en el párrafo anterior, excede las competencias del Contador General de la Nación, emitir un pronunciamiento sobre si TRANSMILENIO S.A. debe o no convocar a la Asamblea General de Accionistas para informar el resultado del ejercicio 2015 obtenido en aplicación del nuevo Marco normativo contable adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014.

En cuanto a los mecanismos para enjugar pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, el Artículo 456 de Código de Comercio dispone que las mismas deben enjugarse, en primer lugar, mediante la aplicación de las reservas ocasionales o estatutarias creadas especialmente para este fin; en el evento en que éstas no existan o sean insuficientes, la ley ordena que deben destinarse las sumas existentes en la reserva legal, toda vez que su apropiación por mandato y creación legal tiene como fin precisamente absorber las pérdidas que se presenten a fin del ejercicio social y, en último término, mediante la destinación de las utilidades obtenidas de los ejercicios siguientes, hasta sanear el resultado negativo de la empresa.

Ahora bien, si luego de constatar la inexistencia de reservas ocasionales o estatutarias creadas especialmente para absorber las pérdidas presentadas al cierre del ejercicio y en cumplimiento del citado Artículo 456 de Código de Comercio, la Asamblea de Accionistas tomó la determinación de enjugar una parte de la pérdida liquidada en la vigencia 2015, destinando para tal propósito el saldo acumulado en la reserva legal, esa empresa deberá reconocer esa decisión mediante un débito en la Subcuenta 321501 Reservas de Ley de la Cuenta 3215 RESERVAS y un crédito en la Subcuenta 322502 Pérdidas o déficit acumulado de la Cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En todo caso, el valor por el que debe efectuarse el anterior registro corresponde hasta el monto de la pérdida liquidada a 31 de diciembre de 2015, en aplicación del nuevo Marco normativo contable, adoptado por la CGN mediante Resolución 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20162000023841 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Impactos por la transición al nuevo marco de regulación.

	Procedimiento contable de las diferencias de utilidades bajo Régimen de Contabilidad Pública precedente y la utilidad obtenida bajo el nuevo Marco Normativo.
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Señor

JULIO HUMBERTO BORRÉ TORRES

Profesional

Terminal de Transporte S.A.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004968-2, del día 21 de julio de 2016, en la cual indica lo siguiente:

“...se desprenden algunas inquietudes sobre el tratamiento a realizar respecto al patrimonio y la utilidad que se puede llegar a generar en esta entidad, por lo cual agradecemos su colaboración para dar respuesta técnico contable sobre las mismas:

1. Al 1º de enero de 2015 las compañías debían preparar el estado de situación financiera de apertura y producto de ello los impactos en el patrimonio por la transición al nuevo marco de regulación se reconocieron en una cuenta específica (3268) conforme al nuevo Catálogo General de Cuentas. Este impacto en el patrimonio se debe mantener o tiene algún efecto especial a los cierres contables realizados al 31 de diciembre de 2015 y periodos siguientes?
2. Hasta el 31 de diciembre de 2015 y para todos los efectos legales, las empresas seguirían utilizando el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, y de forma simultánea se prepararía la información conforme al nuevo marco normativo. Con base al cierre de 2015 y a fin de realizar la distribución de utilidades y la apropiación de reserva correspondiente, la base que se debe considerar es la utilidad según principios contables anteriores o la nueva utilidad bajo el nuevo marco normativo?
3. La aplicación del nuevo marco normativo genera diferencias entre la utilidad bajo principios contables anteriores y el nuevo marco normativo, que tratamiento se debe dar a dicha diferencia para el cierre del periodo 2016?”.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 414 de 2014 señala el periodo de transición al nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan ni Administran Ahorro del Público en los siguientes términos:

“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 del texto)

Ahora bien, respecto a la distribución de utilidades, el artículo 151 del Código de Comercio señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 151. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES - PROCEDIMIENTO ADICIONAL. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos. Las sumas distribuidas en contravención a este artículo no podrán repetirse contra los asociados de buena fe; pero no serán repartibles las utilidades de los ejercicios siguientes, mientras no se absorba o reponga lo distribuido en dicha forma.

Tampoco podrán distribuirse utilidades mientras no se hayan enjugado las pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

PARÁGRAFO. Para todos los efectos legales se entenderá que las pérdidas afectan el capital cuando a consecuencia de las mismas se reduzca el patrimonio neto por debajo del monto de dicho capital”. (Subrayado fuera del texto)

La Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado N° 2016200001686-1, del día 21 de junio de 2016, dirigido a la señora Lorena Castro Esquivel, consultor IFRS de la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., en el cual señala el tratamiento contable de las diferencias que se generan en el valor pagado por distribución sobre utilidades obtenidas bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y las utilidades obtenidas bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014:

“(…) Con relación a la decisión de la asamblea o junta de socios sobre la distribución de utilidades, en sesión adelantada en la vigencia 2016, tomando como base la información

arrojada por los estados financieros preparados bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y en concordancia con lo establecido en el capítulo 151 del Código de Comercio, se deben registrar en este año las diferencias que se presenten con ocasión del cambio de la información financiera ceñida a los criterios del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, que para este caso surte sus efectos legales a partir del 1 de enero de 2016, atendiendo el siguiente procedimiento contable:

Si el saldo de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, previa reclasificación en enero de 2016 del resultado del ejercicio 2015 determinado al final del período de transición con los criterios del nuevo Marco normativo expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014, y, si es el caso, de las reservas liberadas para ser distribuidas, es inferior al valor de los dividendos distribuidos, entonces en la vigencia 2016, la empresa deberá reconocer la diferencia con cargo a la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si el valor distribuido fue menor al saldo de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, previa reclasificación de los resultados del ejercicio 2015 obtenidos bajo el nuevo Marco normativo y, si es el caso, de las reservas liberadas para ser distribuidas, no habrá lugar al registro por la diferencia con respecto a los resultados obtenidos bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, toda vez que el total de lo distribuido deberá imputarse a la subcuenta 322501 Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES". (subrayado fuera del texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas del 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 N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta que se indica a continuación:

“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 (...). (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración a lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. La cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, la cual representa el valor neto de los impactos en el patrimonio de la empresa por la transición al nuevo Marco Normativo, se debió afectar una única vez para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) y su saldo deberá ser presentado a partir de los primeros estados financieros comparativos con corte a 31 de diciembre de 2016 y los estados financieros subsiguientes.

Por lo tanto, la cuenta de impactos en el patrimonio por la transición a la nueva regulación no tuvo efectos a corte 31 de diciembre de 2015, toda vez que para todos los efectos legales, durante el periodo comprendido entre el 1° de enero y 31 de diciembre de 2015, las empresas debieron utilizar la regulación precedente al nuevo marco normativo para la elaboración de los estados contables básicos.

2. De conformidad con la Resolución N° 414 de 2014, para efectos de la determinación del valor a distribuir sobre las utilidades acumuladas a 31 de diciembre de 2015, la entidad debe tomar, para todos los efectos legales, la información contenida en los estados contables básicos elaborados conforme a los criterios de la regulación precedente al nuevo marco normativo.

3. Por último, para las diferencias que surjan en la distribución de utilidades bajo los criterios de la regulación precedente al nuevo marco normativo y la utilidad obtenida bajo el nuevo Marco Normativo, se deberá tener en cuenta el siguiente procedimiento:

a. Si el saldo de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, previa reclasificación en enero de 2016 de los resultados del ejercicio 2015 determinados al final del período de transición bajo los criterios del nuevo Marco Normativo expedido por la CGN mediante la Resolución N° 414 de 2014, y, si es el caso, de las reservas liberadas para ser distribuidas, es inferior al valor de los dividendos distribuidos, entonces en la vigencia 2016 la empresa deberá reconocer la diferencia con cargo a la subcuenta 322502-Pérdidas o déficit acumulados, de la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

b. Ahora bien, si el valor distribuido fue menor al saldo de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, previa reclasificación de los resultados del ejercicio de 2015 obtenidos bajo el nuevo Marco Normativo y, si es el caso, de las reservas liberadas para ser distribuidas, no habrá lugar al reconocimiento de diferencias con respecto a los resultados obtenidos bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, toda vez que el total del valor distribuido deberá imputarse a la subcuenta 322501 Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES”.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000008641 del 16-03-2016

20162000014441 del 27-05-2016

20162000021411 del 10-08-2016

3.17 INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.18 INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.19 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000017411 del 27-06-2016

20162000028871 del 27-09-2016

20162000038101 del 29-11-2016

3.20 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20162000010371 DEL 08-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las transferencias recibidas sin contraprestación directa por TRANSMILENIO S.A., efectuadas por la Nación, el Distrito Capital, la Gobernación de Cundinamarca y el Municipio de Soacha, en desarrollo de Convenios de

	Cofinanciación para la construcción de la infraestructura del Sistema Transmilenio
--	------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
ALEXANDRA ÁLVAREZ ESTÉVEZ
Contadora
Empresa de Transporte de Tercer Milenio - TRANSMILENIO S.A.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550002045-2, de fecha marzo 8 de 2016, en la que señala:

“TRANSMILENIO S.A., en desarrollo de Convenios de Cofinanciación para la construcción de la Infraestructura del Sistema Transmilenio, recibe de la Nación, del Distrito, de Cundinamarca y de Soacha TRANSFERENCIAS (traslados sin contraprestación directa entre entidades públicas) para la financiación de los componentes propios del sistema; es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en una área de influencia determinada (carril exclusivo, patios, portales, puentes peatonales).

Teniendo en cuenta que bajo el marco normativo del PGCP, los anteriores recursos se registran acreditando la cuenta contable 3265 “Recursos de cofinanciación” según el concepto 200811-121033 emitido por la CGN y que el manejo de estos recursos en TRANSMILENIO S.A. se limita al manejo presupuestal y de realizar los pagos a los contratistas (pagador).

PREGUNTA

Cuál es el registro que deberá realizar TRANSMILENIO S.A., para el reconocimiento contable de las TRANSFERENCIAS que tiene registradas en el patrimonio y las que continua recibiendo de cara el nuevo marco normativo (Resolución 414 de 2014) y a que el catálogo general de cuentas (Resolución 139/2015) eliminó las cuentas referidas a recursos de cofinanciación”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Ley 310 de 1996¹, establece que:

¹ Por medio del cual se modifica la Ley 86 de 1989 “Por la cual se dictan normas sobre sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveen recursos para su financiamiento.”

“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, con un mínimo de 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que se constituya una sociedad por acciones **que será la titular de este tipo de sistema de transporte**, en caso de hacerse un aporte de capital. (...)” (Negrilla fuera de texto)

El Decreto 3109 de 1997² dispone:

Artículo 15°. - “Cuando la Nación o sus entidades descentralizadas cofinancien o participen con aportes en un sistema de transporte masivo, **sus recursos se transferirán a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto** que haya sido designada por la autoridad territorial. El Ministerio de Transporte vigilará la inversión de esos recursos.” (Negrilla fuera de texto)

Artículo 16°. - Los recursos que apropie la Nación en dinero y en especie para cofinanciar un sistema de servicio público de transporte masivo de pasajeros estarán dirigidos a obras civiles, superestructura, equipos y otros costos siempre y cuando se destinen únicamente para atender el costo de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo. En todo caso, los aportes de la Nación no se podrán utilizar para el mantenimiento, operación y administración del sistema público de transporte masivo de pasajeros

El Decreto 831 de 1999 que reglamentó el Acuerdo 4 de 1999³, en uno de sus considerandos señala:

“Que habiendo siendo (sic) constituida la sociedad TRANSMILENIO S.A., para ser la titular del Sistema de Transporte Público Masivo Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad terrestre automotor, el cual se encuentra definido y compuesto, conforme a lo establecido en los artículos 3 y 4 del Decreto 3109 de 1997, corresponde a TRANSMILENIO asumir la titularidad de la infraestructura del sistema, compuesta, entre otros, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones, corredores troncales y demás infraestructura vial utilizados por el sistema.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente en su artículo 4° señala:

“Titularidad del Sistema Transmilenio. Para todos los efectos legales, TRANSMILENIO S.A., será el titular del Sistema Transmilenio, conforme a lo establecido por la Ley 310 de 1996.” (...) (Subrayado fuera de texto)

² Por el cual se reglamenta la habilitación, la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros y la utilización de los recursos de la Nación

³ Por el cual se autoriza al Alcalde Mayor en representación del Distrito Capital para participar, conjuntamente con otras entidades del orden Distrital, en la Constitución de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio - TRANSMILENIO S.A. y se dictan otras disposiciones

Las Normas 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 el Capítulo IV ingresos, numeral 2, donde se establecen las normas para el reconocimiento y medición de las subvenciones, se indica 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.

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 recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.

El concepto jurídico emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con radicado 3-2013-032328 de fecha diciembre 3 de 2013, indica:

“4. CONTEXTO JURÍDICO DE LOS CONVENIOS DE COFINANCIACIÓN

La Ley 310 de 1996 es el título de gasto que autoriza al Gobierno Nacional a incluir unas partidas presupuestales para aportar al servicio de la deuda del proyecto, en concurrencia con los entes territoriales donde se evalúe la viabilidad de un Sistema Público Urbano de Transporte Masivo – SITM. Esta ley contempla dos posibilidades de participación de la Nación, Cofinanciación o Aportes de Capital. 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. (Negrilla fuera de texto)

En este orden de ideas y dada la envergadura que comporta cada proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, la Cofinanciación encuentra sustento en la fórmula territorial del Estado Colombiano, articulando los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad. **La Cofinanciación nacional corresponde a los recursos otorgados por el Gobierno Central a los municipios para la financiación de proyectos, toda vez que los SITM nacen desfinanciados. Entonces, la Cofinanciación de la deuda se constituye en el mecanismo por el cual el Gobierno Central ejecuta estos recursos.** (Negrilla fuera de texto)

5. CONCLUSIONES

(...)

De lo anterior se concluye que el beneficiario final de los recursos que aporta la Nación en los SITM son las Entidades Territoriales constituyéndose estas 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 construcción de la infraestructura cuyos costos los atiende con los recursos recibidos por la Nación, sin perjuicio de 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. (...)" (Negrilla fuera de texto)"

Con base en lo anterior, la Contaduría General de la Nación, en la doctrina contable pública emitida mediante radicado CGN N° 20142000017601 de junio 27 de 2014, dirigido a los doctores Raúl José Lacouture Daza, Secretario de Hacienda del Distrito de Barranquilla, y Manuel Fernández Ariza, Gerente Transmetro S.A.S., señaló lo siguiente:

“Con el objeto de atender su solicitud, es pertinente hacer referencia al concepto emitido por la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público relacionado con los aportes que entrega la Nación para el desarrollo de los sistemas integrados de transporte masivo-SITM. El Ministerio conceptuó que como política la participación de la Nación se realiza utilizando el mecanismo de cofinanciación prevista en la ley, sin ninguna contraprestación, en donde igualmente participan los Municipios o Distritos de las ciudades en donde se ejecuten los proyectos. Además señaló que en desarrollo de convenios de cofinanciación suscritos, el beneficiario final de los recursos entregados por la Nación son

las entidades territoriales, quienes se constituyen en titulares de las obras de infraestructura formadas.

Ahora, como en las condiciones del Convenio de cofinanciación está previsto que la entidad territorial también debe aportar recursos al proyecto, es competencia de ésta determinar si la entrega al ente gestor, tanto de su participación como de los recursos que la Nación le transfiere en las condiciones descritas en el párrafo inmediatamente anterior, la realiza en calidad de recursos entregados en administración, reservándose para sí la titularidad de los recursos financieros y de las obras, o como una transferencia plena, es decir si entrega la titularidad de los recursos y de las obras al ente gestor, todo ello en concordancia con lo estipulado en los términos del convenio suscrito y de cara al ordenamiento jurídico superior que regula esta materia. Definido esto, se debe aplicar el tratamiento contable que corresponda a alguna de las siguientes alternativas.

Igualmente, con base en el concepto jurídico emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con radicado 3-2013-032328 de diciembre 3 de 2013, la Contaduría General de la Nación en el Concepto 2014200000221 de enero 27 de 2014 concluye lo siguiente:

“Teniendo en cuenta que en el concepto jurídico emitido por la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se estableció que la Nación efectúa una transferencia de recursos, que no implica contraprestación alguna, **que el titular de los recursos como de las obras de infraestructura es la entidad territorial y que el ente gestor es el encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación**, el procedimiento contable para los distintos actores que intervienen en los proyectos del SITM, (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

También, en el concepto 20152300020381 emitido por la Contaduría General de la Nación el 14 de mayo de 2015, se estableció lo siguiente:

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

(...)

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).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones señaladas anteriormente, se concluye lo siguiente:

En principio es importante precisar que, como lo señaló la Oficina Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el concepto emitido mediante radicado No. 3-2013-032328 de fecha diciembre 3 de 2013, las transferencias efectuadas por la Nación, destinadas a cofinanciar la construcción de la Infraestructura asociada a sistemas de transporte público masivo de pasajeros, se realizan sin que implique contraprestación alguna a cargo del ente receptor y que el titular de tales recursos es la entidad territorial respectiva. Igualmente aclaró que el ente gestor es el encargado de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación de conformidad con las determinaciones que se adopten localmente. En consecuencia, a TRANSMILENIO S.A. no le corresponde a efectuar reconocimiento de transferencias provenientes desde la Nación con destino al Distrito Capital, el Departamento de Cundinamarca o a favor del Municipio de Soacha para cofinanciar el proyecto a cargo de esa empresa.

Ahora bien, tratándose de la entrega de recursos realizada tanto por el Distrito Capital, el Departamento de Cundinamarca o el Municipio de Soacha mediante la ejecución de apropiaciones presupuestales destinadas al cumplimiento de transferencias originadas en los Convenios de Cofinanciación suscritos para la construcción de la Infraestructura del Sistema Transmilenio, el reconocimiento contable dependerá de lo pactado en las cláusulas de cada convenio en particular que, como lo indica en su comunicación, se realizan a título gratuito o sin contraprestación directa alguna, caso en que TRANSMILENIO S.A. deberá reconocer tales transacciones como un ingreso por concepto de subvenciones, de conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación CGN en el Capítulo IV Ingresos, numeral 2, de las normas que se anexan a la Resolución 414 de 2014.

Lo anterior se ratifica en el hecho que, de conformidad con lo señalado en el Artículo 4º del Decreto 831 de 1999, TRANSMILENIO S.A. es titular del Sistema de Transporte Público Masivo Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad terrestre automotor, compuesta, entre otros, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones, corredores troncales y demás infraestructura vial utilizados por el sistema, en concordancia con lo establecido en los artículos 3 y 4 del Decreto 3109 de 1997.

Así las cosas, para efectos de la aplicación del Marco normativo contable en 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 CGN mediante Resolución 414 de 2014, las partidas que en atención a lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, emitido por la CGN mediante Resolución 354 de 2007, eran reconocidas en el grupo de PATRIMONIO INSTITUCIONAL, en la Cuenta de RECURSOS DE COFINANCIACIÓN, deberán tratarse contablemente de conformidad con las alternativas estipuladas en el numeral 1.3.1 Subvenciones del Instructivo 002 de 2014.

CONCEPTO No. 20162000013601 DEL 18-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la ejecución de recursos recibidos por la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada – Metro de Medellín Ltda. en desarrollo acuerdos interadministrativos suscritos con entidades de gobierno.

Doctora

BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA

Jefe Gestión Contable

Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada

Metro de Medellín Ltda.

Bello (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500026182, de fecha 5 de abril de 2016, donde señala lo siguiente:

Con el fin de dar claridad a los diferentes usuarios de la información sobre los registros que se generaron en el tema de las subvenciones para proyectos con la aplicación del nuevo 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, le solicitamos su concepto sobre el siguiente procedimiento contable:

Bajo la norma colombiana

La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada bajo normas colombianas realizaba los siguientes registros contables para la ejecución de los proyectos con recursos recibidos en administración de entidades públicas, teniendo en cuenta que los activos que se adquieran con estos dineros son de propiedad de la Empresa Metro:

- Cuando se reciben los aportes de la entidad pública

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
----------------------	--------	-------

Débito	142404xxxx Cuenta por cobrar Fiducia	XXX
Crédito	2453xxxx Recursos recibidos en administración	XXX

- Registro de la factura del proveedor

Naturaleza Cuenta	cuenta	Valor
Débito	1615/1620 Proyectos en construcción	XXX
Crédito	24xxxxxxxxxx Cuenta por pagar proveedor	XXX

- Registro de disminución de la cuenta por pagar de la entidad pública que entrega los recursos en administración para la ejecución del proyecto

Crédito	3255250600 Patrimonio Institucional incorporado	XXX
Débito	2453xxx Recursos recibidos en administración	XXX

La entidad pública realiza el siguiente registro

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
Débito	57 operaciones institucionales	XXX
Crédito	1424 Cuenta por cobrar	XXX

- Activación del proyecto en el Metro de Medellín

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
Débito	16xxx Activo	XXX
Crédito	1615/1620	XXX

Cabe anotar que a 31 de diciembre de 2014 la cuenta 3255250600 Patrimonio Incorporado tenía un saldo de \$395.000 millones los cuales se reconocieron en el patrimonio ligado a la cuenta de construcciones en curso, al cierre del año 2014 se encontraban pendientes de activar \$278.000 millones del proyecto Tranvía Ayacucho el cual empieza a operar en el año 2016 con vidas útiles de 50 y 100 años.

Nuevo marco normativo Resolución 414 de 2014

Según lo estipulado en el nuevo marco normativo “las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas al tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingreso.

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”

De enero a diciembre de 2015 los valores ejecutados del proyecto se reconocieron en el ingreso, entendiéndose que en ese momento se cumplían las condiciones.

De acuerdo con nuestra interpretación los registros contables bajo el nuevo marco normativo son:

- Cuando se reciben los aportes de la entidad pública

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
Débito	133003xxxx Cuenta por cobrar Fiducia	XXX
Crédito	2453xxxx Recursos recibidos en administración	XXX

- Registro de la factura del proveedor

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
Débito	1615/1620 Proyectos en construcción	XXX
Crédito	24xxxxxxxxxx Cuenta por pagar proveedor	XXX

- Registro de reconocimiento del ingreso por subvenciones que entrega la entidad pública como recursos en administración para la ejecución del proyecto

Crédito	4430050200 Ejecución aporte entidad pública	XXX
Débito	2453xxx Recursos recibidos en administración	XXX

La entidad pública realiza el siguiente registro

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
-------------------	--------	-------

Débito	57 operaciones institucionales	XXX
Crédito	1424 Cuenta por cobrar	XXX

- Activación del proyecto en el Metro de Medellín

Naturaleza cuenta	cuenta	Valor
Débito	16xxx Activo	XXX
Crédito	1615/1620	XXX

Consulta

- ¿Con la aplicación de la Resolución 414 de 2014 los registros indicados son los correctos? ¿De no ser así cuales serían los registros?
- Para este caso, ¿cuándo se cumplen las condiciones para el reconocimiento de estas subvenciones?: ¿Cuando la ejecución se lleva a construcciones en curso o cuando se activa el proyecto? Es importante aclarar que para nuestro caso existen activos con vidas útiles de 50 y 100 años.
- ¿Cuáles ajustes deben realizarse para el balance de apertura teniendo en cuenta que bajo las normas colombianas las ejecuciones del proyecto se reconocieron en el patrimonio en la cuenta 3255xxxxxx?

Mediante comunicación telefónica se precisó que la consulta tiene relación con los convenios interadministrativos suscritos con entidades de gobierno del área de influencia de la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada.

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio civil del Consejo de Estado, mediante concepto con Radicación: 1881, Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00, de fecha 30 de abril de 2008, donde el Consejero Ponente fue el doctor Enrique José Arboleda Perdomo, en respuesta a la consulta presentada por el Ministro de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial de aquel entonces, en relación con la interpretación de los convenios interadministrativos, señaló lo siguiente:

“2. Sobre la interpretación de los contratos interadministrativos.

De acuerdo con la solicitud de consulta y las audiencias celebradas con los señores Ministro de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial y Gerente General de Fonade, se ha presentado un problema de interpretación de las cláusulas de los contratos de gerencia integral de proyectos, pues mientras las partes las entienden y ejecutan de cierta manera, los terceros y en especial la Contraloría General de la República, les dan lecturas diferentes. El tema se plantea entonces en las reglas de interpretación de los contratos y su aplicación a los convenios interadministrativos.

Esta Sala ha conceptuado⁴ que los convenios o contratos interadministrativos, si bien están nominados en la ley 80 de 1993, han sido parcialmente regulados por el primer inciso del artículo 95 de la ley 489 de 1998 que es del siguiente tenor:

“Art. 95. Asociación entre entidades públicas. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar en el cumplimiento de funciones administrativas o de prestar conjuntamente servicios que se hallen a su cargo, mediante la celebración de convenios interadministrativos o la conformación de personas jurídicas sin ánimo de lucro.

(...)”

Esta norma, que hace parte de la ley que regula la organización de la administración pública, organiza dos situaciones, a saber: los convenios interadministrativos y la creación de personas jurídicas sin ánimo de lucro.⁵

Siguiendo la definición transcrita, procede la Sala a aplicarla al problema planteado de cómo interpretar esta clase de contratos cuando surjan dudas sobre su contenido obligacional, para lo cual es entonces necesario tener en cuenta dos elementos, a saber: que estos convenios se celebran en virtud del principio de colaboración entre entidades públicas, y que su finalidad es la de cumplir en forma conjunta con las funciones a cargo de ambas entidades, o prestar los servicios públicos que les han encomendado.

El principio de coordinación o colaboración está definido por el artículo 6° de la misma ley, como la necesidad de ejercer sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales; que aplicado a la institución de los contratos, significa que las partes se obligan a poner en ejecución todos los medios a los que se comprometen para obtener la realización del objeto del convenio. Implica que en el contrato regido por el principio de colaboración, no se da un verdadero intercambio de bienes o servicios (contrato conmutativo), sino que los contratantes realizan la finalidad propia de las entidades contratantes. El contenido obligacional se estructura en una doble perspectiva, definiendo el resultado querido por las partes, y las acciones y medios que cada una de ellas desplegará para obtener el objeto convenido.

Es de la esencia del contrato o convenio interadministrativo, que cada una de las entidades partes contratantes realice los cometidos estatales a su cargo, pues es obvio que ninguna puede buscar fines públicos diferentes de aquellos que le fueron expresamente encomendados. En desarrollo de estos convenios, cada uno de los contratantes buscará

⁴ Vr. gr. *Concepto de 15 de junio de 2006, Rad. No. 2006-00048-00(1746-1747), C. P. Luis Fernando Álvarez Jaramillo. Ref. Infraestructura vial a cargo de la Nación y de las entidades territoriales. Transferencias. Inversión de recursos. Convenios Interadministrativos para el mejoramiento, mantenimiento y pavimentación de vías que comprometan varios municipios. Modalidades de asociación de estas entidades territoriales.*

⁵ *La Sala estima como sinónimas las palabras convenio y contrato interadministrativo. Sin embargo, encuentra que con mucha frecuencia se utiliza la expresión convenio para los interadministrativos, y contrato para los celebrados con particulares.*

ejecutar las tareas que le fueron asignadas, sin que esto signifique que necesariamente sea la misma, pues frecuentemente se trata de fines complementarios. Por esta razón, es también posible que una de las entidades obtenga una remuneración a cargo de la otra (u otras) por los servicios o la ejecución del objeto del contrato, todo de acuerdo con las facultades que les son propias y con los estatutos que las rigen.

El título trece del libro cuarto del Código Civil, contiene un conjunto de normas que permite la interpretación de los contratos, y en cuanto al tema que se plantea, resalta la Sala las siguientes reglas que tienen especial interés:

“Art. 1618.- Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras.”

“Art. 1622.- Las cláusulas de un contrato se interpretarán unas por otras, dándosele a cada una el sentido que mejor convenga al contrato en su totalidad.

“Podrán también interpretarse por las de otro contrato entre las mismas partes y sobre la misma materia.

“O por la aplicación práctica que hayan hecho de ellas las partes, o una de las partes con aprobación de la otra parte.”

La primera de las citadas le ordena, tanto a las partes como a los terceros que conozcan el contrato, atenerse a la intención de los contratantes antes que al tenor literal de las estipulaciones escritas, pues se presenta que el lenguaje escrito no siempre traduce íntegramente la voluntad de los contratantes. Lo que interesa de esta regla para el efecto del concepto que se emite, es la obligatoriedad de interpretar el contrato según la intención de las partes, pues los terceros, incluyendo al juez del contrato si llegare a conocerlo en un proceso, no pueden darle su propia interpretación y sacar de ella consecuencias jurídicas no queridas por los contratantes.

En relación con el artículo 1622 del Código Civil, resalta la Sala la última de las reglas, la que dice que una de las formas de conocer la intención de las partes es la ejecución práctica del contrato, y a ella han de atenerse tanto los contratantes como los terceros que deban conocer de él.

Para aplicar las normas comentadas al caso de los contratos interadministrativos, a más de la voluntad de las partes, debe tenerse en cuenta la finalidad pública que cada una de las entidades busca cumplir con el contrato que se interpreta, pues en derecho público, al lado de la voluntad, es esencial la finalidad, dado que la mera liberalidad no puede ser ni causa ni fin de los contratos de la administración. (Subrayados fuera de texto)

En forma complementaria a la actuación como mandante o mandatario, los derechos u obligaciones que puedan surgir de la ejecución de un Convenio Interadministrativo también pueden analizarse tomando como punto de partida la teoría de la agencia formulada

originalmente por Stephen Ross (1973)⁶, quien se refirió al término “agente-principal”. Para tal efecto, debe entenderse que una relación de agencia nace cuando una o más entidades públicas (principal) encargan a otra entidad (agente), sea pública o privada, para realizar una determinada actividad en su nombre.

Así las cosas, en el ámbito público, la relación de agencia podría darse cuando dos o más entidades públicas suscriben un determinado acto jurídico (contrato, convenio o acuerdo) en el que una entidad (agente), sea pública o privada, es autorizada por otra entidad pública (principal) para ejecutar en su nombre ejecute un determinado proyecto de inversión o para suscribir, modificar o cancelar contratos con terceros en su nombre.

Cada una de las entidades que suscriben el acto jurídico correspondiente en el marco de una relación de agencia puede tener sus propios intereses. El problema del principal, como señaló Ross, es determinar si existe algún sistema de recompensas para el agente. Igualmente, la entidad que actúa como principal procura ejercer sus funciones por intermedio del agente, de tal forma que éste le genere los beneficios que mejor respondan a su cometido estatal, por lo que la suscripción de un acuerdo formal se torna obligatoria. Razón por la que, en un convenio interadministrativo en el que se configura la relación de agencia, el principal establece ciertos mecanismos de control (o de gobierno) que determinan las actuaciones a cargo del agente.

Ahora bien, aunque este Despacho no encontró en la regulación colombiana una definición particular o específica que corresponda a la categoría denominada de “administración de recursos”, por lo que no es posible calificar o clasificar a priori si un determinado contrato o convenio interadministrativo suscrito entre diferentes entidades públicas tiene tal objeto, el manejo de recursos para un tercero puede tener origen legal en los contratos de administración o mandato en los términos del código civil en su Artículo 2142 del Código Civil señala lo siguiente:

ARTICULO 2142. DEFINICION DE MANDATO. El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general mandatario.”

Desde la perspectiva contable, el Marco Conceptual del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, en el numeral 5, frente a la esencia económica de los diferentes hechos económicos, señala:

- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

⁶ Ross, S.A., 1973. “The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem”, en American Economic Review, Papers and Proceedings, 63: pp. 134-139

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.

El numeral 6.1.1 del citado Marco Conceptual, en relación con los activos, señala:

- 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. (Subrayados 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, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

- **SUBVENCIONES**

a. 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.

b. 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.

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

c. Devolución de subvenciones

El reembolso de una subvención se reconocerá como una reducción del saldo del pasivo inicialmente reconocido y como una disminución del valor del activo correspondiente de acuerdo con la naturaleza de los recursos a entregar. La diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Para efectos de la aplicación del nuevo marco normativo contable, el Instructivo 002 de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación, en el numeral 1.3.1.3., señala lo siguiente:

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:

- Identificar si la empresa ha recibido subvenciones en forma de donaciones y si estas están o no condicionadas.
- 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:
- 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.
- 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.

- 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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas y con el propósito de dar solución a su inquietud, en principio es necesario precisar que el tratamiento contable para los acuerdos interadministrativos no se desarrolla expresamente en 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 las políticas contables para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades públicas.

En desarrollo de lo anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a 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 la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., evaluar detalladamente lo acordado en cada convenio o contrato interadministrativo, y aplicar el juicio profesional, para lo que las normas contables emitidas por la Contaduría General de la Nación establecen los criterios generales que orientan tal gestión.

Por lo señalado anteriormente, en el reconocimiento contable de los eventos originados en desarrollo de actos jurídicos celebrados por las entidades estatales bajo la figura de un convenio o contrato interadministrativo, como ocurre en el caso planteado por el Metro de Medellín Ltda., se deben tener en cuenta, entre otros aspectos, la esencia económica subyacente, objeto del acuerdo contractual, derechos y obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, alcance de las actividades pactadas, mecanismos de supervisión, existencia de subordinación, cláusulas frente a la propiedad y utilización de los activos resultantes o si la entidad que entrega los recursos cede o no el control sobre los mismos.

En desarrollo de lo anterior, debe tenerse en cuenta que en los contratos o convenios interadministrativos, como lo señaló la Sala de Consulta y Servicio civil del Consejo de Estado mediante concepto radicado con el No. 1881 de fecha 30 de abril de 2008, es de la esencia de éstos que cada una de las entidades involucradas realice el cometido estatal a su cargo, pues es obvio que ninguna puede buscar fines públicos diferentes de aquellos que le fueron expresamente encomendados. Igualmente, señala el Consejo de Estado que, en atención a lo dispuesto en el Artículo 1618 del Código Civil, una vez conocida y clarificada la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las estipulaciones escritas, lo cual exige, tanto a las partes como a los terceros que conozcan el convenio, atenerse a la intención de los contratantes y, partiendo de ello, se aplicará el juicio profesional para establecer esa realidad, pues no puede darse una interpretación unilateral y, con fundamento en ella, reflejar en el sistema de información financiera consecuencias no pretendidas originalmente por las entidades intervinientes.

Adicionalmente, el Consejo de Estado también recalca que debe tenerse en cuenta la finalidad pública que cada una de las entidades busca cumplir con el convenio que se interpreta, pues en derecho público, al lado de la voluntad es esencial la finalidad, dado que la mera liberalidad no puede ser ni causa ni fin de los contratos de la administración.

Así las cosas, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. y las entidades con las cuales ha suscrito tales convenios, deberán analizar conjuntamente, entre otros aspectos, la naturaleza, objeto, alcance y mecanismos acordados en el respectivo convenio y, en consecuencia, el procedimiento contable aplicable para el reconocimiento de los recursos y bienes entregados, teniendo en cuenta para ello identificar si la esencia económica del acuerdo se concreta en una relación de agencia, o si por el contrario, se trata de la cesión plena del control de los recursos.

El acuerdo interadministrativo corresponderá a una relación principal-agente, si la Agencia actúa en calidad de administrador de los recursos recibidos de tales entidades y gestor de los proyectos correspondientes. Por el contrario, la esencia económica de la operación corresponderá a una cesión plena del control de los recursos y/o bienes, si la Agencia es la entidad beneficiaria de los mismos y, a partir de ese momento ejerce control sobre éstos; por consiguiente, puede justificar el reconocimiento contable en su situación financiera como parte de su patrimonio.

Para determinar si la operación puede clasificarse dentro de una relación de agencia, tanto las entidades de gobierno como la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., analizarán conjuntamente la definición de activo establecida en los marcos normativos contables que les sea aplicable y, en consecuencia, el reconocimiento de los componentes de la infraestructura adquirida o construida podrá corresponder a una de las siguientes alternativas:

- Las entidades de gobierno que aportan recursos en el marco de un convenio interadministrativo reconocerán como activos los componentes de la infraestructura desarrollada, siempre y cuando provengan de sucesos pasados, sean controlados por estas entidades y se espere obtener de los mismos un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Las entidades de gobierno controlarán tal infraestructura, si tienen la capacidad para usarlos o para definir el uso que un tercero debe darles a fin de obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar si existe o no control por parte de las entidades de Gobierno aportantes, los activos obtenidos como producto de la ejecución de los recursos recibidos en cumplimiento de un convenio interadministrativo, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: La titularidad legal (sin que sea determinante), el acceso a los recursos o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Debe señalarse, que el control de los activos generalmente es concomitante con la titularidad jurídica de los mismos; no obstante, esta no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo anterior, la titularidad jurídica sobre un recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Ahora bien, debe entenderse que el potencial de servicio de los activos implica la capacidad de los mismos para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de las entidades territoriales sin generar necesariamente flujos de efectivo; mientras que los beneficios económicos futuros, corresponden al potencial que tienen los recursos para contribuir directa o indirectamente a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo, o para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

En este escenario, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. actúa como agente en una relación de agencia, salvaguardando los intereses de los principales; que en este caso, serían las entidades de Gobierno.

- La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. reconocerá los componentes de la infraestructura adquirida o construida en su situación financiera, siempre y cuando ésta sea controlada por la empresa, resulte de sucesos pasados y cuando razonablemente espere obtener beneficios económicos futuros de los mismos.

El control de esa infraestructura implica que la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., entre otros aspectos, puede decidir el propósito para el cual se destinan los componentes, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la

propiedad, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios, y asumir material o sustancialmente los riesgos asociados con los mismos. Así mismo, debe señalarse que la titularidad jurídica sobre estos, no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre los mismos.

Por su parte, los beneficios económicos futuros que podrían obtenerse de esa infraestructura, estaría determinada por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, en la generación de flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o por su capacidad para reducir pagos en el futuro, producto de la reducción de los costos de producción.

En este escenario, la empresa es la beneficiaria de los aportes entregados y de los activos que se obtengan en desarrollo de la ejecución de los dineros recibidos y por consiguiente debe reconocerlos en su situación financiera, justificándose el aumento de su patrimonio.

Así las cosas, definido lo anterior, el tratamiento contable de los aportes recibidos tanto del Municipio de Medellín como de otras entidades de Gobierno, por la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda., destinados a la financiación de la infraestructura requerida para la operación de la misma, corresponderá a una de las siguientes alternativas:

- Esencia económica de la operación: Relación de agencia

Si se concluye de manera conjunta que la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de la infraestructura que compone el sistema de transporte público masivo de pasajeros, se puede clasificar dentro de una relación de agencia y se determina que el control de los componentes del Sistema lo ejercerán las entidades aportantes, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. registrará los recursos recibidos en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida en que se legalicen las obras correspondientes, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. disminuirá el saldo registrado en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mientras que las entidades que aportan recursos financieros incorporan la formación de los componentes en su situación financiera.

Igualmente, durante el desarrollo del acuerdo respectivo, la Empresa deberá acumular en su contabilidad la información total del proyecto correspondiente en términos de activos, pasivos, ingresos y gastos, lo cual se realizará en los diferentes momentos de la ejecución del mismo. Para el efecto, tratándose de activos y gastos se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con crédito a la subcuenta 891516-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y tratándose de pasivos e ingresos un débito a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN. Cuentas que serán canceladas a la liquidación del convenio o

contrato.

Si luego de adelantar la gestión acordada y entregados los bienes obtenidos de la ejecución del proyecto, la entidad que ejerce funciones de mandante o principal decide ceder o donar parte de los bienes obtenidos en desarrollo del proyecto ejecutado, la Empresa deberá proceder a registrar el activo recibido en la cuenta que corresponda a la naturaleza del mismo y como contrapartida un ingreso por subvenciones.

- **Esencia económica de la operación: Cesión plena del control sobre los recursos**

Si se determina de manera conjunta que la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de la citada infraestructura corresponde a una cesión plena del control de los recursos, en la que se evidencia que la empresa es la beneficiaria de los mismos y por consiguiente puede justificarse el reconocimiento contable de los bienes que surgen de la ejecución del proyecto en su situación financiera, así como el aumento de su patrimonio, la empresa registrará los recursos recibidos como una subvención.

En este orden de ideas, si se determina que la subvención entregada por las entidades que aportan recursos para la financiación de las obras es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la empresa las registrará en la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Ahora bien, si se concluye que la subvención no es reintegrable, es decir que la ejecución de los recursos no está condicionada, Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. registrará los recursos recibidos como un ingreso directamente en la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por su parte, las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, deberán ser reconocidas como ingresos en la cuenta en la cuenta 4430- SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

- **Tratamiento contable en relación con infraestructuras obtenidas por la Empresa en desarrollo de proyectos específicos reconocidas, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en la Cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO**

Si como resultado de la gestión ordenada por la Contaduría General de la Nación mediante el Instructivo 002 de 2014, se concluye que los inmuebles o infraestructuras obtenidas por la empresa en desarrollo de proyectos financiados con recursos provenientes de entidades de gobierno, cumplen con la definición de activo contemplada en el Marco conceptual anexo a 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.

El estudio para determinar si la infraestructura construida por la Empresa con recursos provenientes de entidades de gobierno debe ser incluida o excluida de sus estados financieros, debe partir de la evaluación detallada de diferentes aspectos y la aplicación del juicio profesional para concretar fundamentalmente si se ejerce control sobre dicha infraestructura y si se cumplen los criterios para el reconocimiento como activos, también se deberá analizar el caso desde la perspectiva de las normas que configuran el ordenamiento superior para este tipo de infraestructuras.

Al respecto, se debe recalcar que una entidad pública reconoce un activo dentro de sus estados financieros si lo controla, es decir, cuando 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.

En desarrollo de lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en el Instructivo 002 de 2014, se debió identificar si la empresa había recibido subvenciones en forma de donaciones y si estas estaban o no condicionadas. Para tal efecto, si el registro de esa transacción se efectuó con abono a la Cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, se debió evaluar si la subvención se encontraba condicionada y si las condiciones asociadas habían sido cumplidas o no. En caso de que las condiciones se hubiesen atendido o la subvención no fuera condicionada, la empresa debió disminuir la cuenta Patrimonio Institucional Incorporado, afectando directamente el patrimonio en la Cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Ahora bien, si la subvención se encontraba condicionada y no habían sido cumplidas todas o algunas de las condiciones asociadas, la empresa debió disminuir la Cuenta 3255 PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y reconocer 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 Patrimonio Institucional Incorporado como el reconocimiento del pasivo afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

También se debió analizar si la empresa había recibido subvenciones para cubrir gastos específicos. Si este fue el caso y los gastos no habían sido causados en periodos anteriores a la fecha de transición, la empresa debió reconocer la subvención como un pasivo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Igualmente, le correspondió comprobar si la empresa tenía, en la fecha de transición, la obligación presente de reembolsar subvenciones a causa del incumplimiento de las condiciones ligadas a ellas. Si ese fue el caso, la empresa debió reconocer un pasivo por el valor a reintegrar, el cual se debió calcular teniendo en cuenta las condiciones contractuales de la subvención. Dicho reconocimiento debió afectar directamente el patrimonio en la

cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- **Tratamiento contable en relación con la adquisición de bienes o la construcción de infraestructuras derivadas de la ejecución de los recursos recibidos mediante subvenciones condicionadas, cuando tales bienes no cumplen la condición de activo para la empresa.**

Cuando por diversas circunstancias los bienes adquiridos o construidos con cargo a los recursos recibidos mediante subvenciones condicionadas no cumplen las condiciones esenciales para reconocerse como activos en la situación financiera de la empresa, con la entrega de los mismos a la entidad que debe efectuar el reconocimiento de éstos, se debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la Cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si existe un saldo pendiente de ejecución, o en su defecto, se registrará un gasto por subvenciones en favor de la receptora de los bienes.

- **Conciliación y reporte de operaciones recíprocas**

En relación con lo señalado en estas conclusiones, se recomienda tener en cuenta que las operaciones recíprocas que se originen en la ejecución de los recursos recibidos y/o entregados en desarrollo acuerdos interadministrativos, deben ser objeto de conciliación permanente por parte de las entidades intervinientes, para garantizar con ello la adecuada aplicación de criterios contables uniformes.

CONCEPTO No. 20162000018041 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de los gastos de personal militar en comisión en SATENA

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de los gastos de personal militar en comisión en SATENA

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos por transferencias y subvenciones Costos de transformación - servicios de transporte
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de SATENA del apoyo en servicios recibidos del Ministerio de Defensa representados en personal militar destacado en comisión.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003772-2 en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los gastos de personal militar en comisión en SATENA, bajo la aplicación de las Resoluciones 354 de 2007 y 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 91 del 17 de enero de 2007, del Ministerio de Defensa Nacional, por el cual se regula el Sistema Especial de Carrera del Sector Defensa y se dictan unas disposiciones en materia de administración de personal, prescribe:

“ARTÍCULO 52. COMISION INTERINSTITUCIONAL. Los servidores públicos del Sector Defensa pertenezcan o no al Sistema Especial de Carrera del Sector Defensa, tendrán derecho a ser comisionados, hasta por el término de tres (3) años prorrogables por necesidades del servicio, para desempeñar ya sea las funciones propias de sus empleos o de otros empleos siempre y cuando cumplan los requisitos para su desempeño, en las distintas entidades que conforman el sector o en cualquier otra entidad de la administración pública.

Cuando un miembro en servicio activo de la Fuerza Pública, sea destinado o trasladado a una entidad del Sector Defensa o a cualquier otra entidad de la administración pública, se entenderá que se trata de una comisión interinstitucional, y su objeto será la prestación del

servicio como uniformado sin que sea necesaria su designación para el desempeño de un empleo público.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE- RESOLUCIÓN 354 DE 2007

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente expresa:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

119. **Medición.** Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República.

2425 ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, (...)

2505 SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

27 PASIVOS ESTIMADOS

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria debe ser confiable.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015-ENTIDADES DE GOBIERNO:

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015, describe:

“1110 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de disponibilidad inmediata. (...)

24 CUENTAS POR PAGAR

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad 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.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado

5424 SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.
(Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

El numeral 2.1 de la Norma de Subvenciones de las Normas anexas a la Resolución 414 de 2014, establece: “Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

“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 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.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

7401 SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO

Representa el valor de los costos originados en la prestación del servicio de transporte aéreo de carga y de pasajeros.”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en el contexto de los marcos normativos referidos, el apoyo a SATENA con personal militar pagado por el Ministerio de Defensa Nacional, se reconoce de conformidad con lo expuesto a continuación:

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional debe reconocer, inicialmente, los gastos del personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103 y 5203 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104 o 5204-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el pago de la nómina y demás acreedores asociados a la su causación debe registrar un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS,

según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de la operación el Ministerio, en concordancia con el principio de Medición, se deben reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5102 O 5202-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103 y 5203 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104 o 5204-APORTES SOBRE LA NÓMINA. Alternamente, debe revelar este hechos en notas a los estados contables.

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015-ENTIDADES DE GOBIERNO:

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional, bajo la regulación del anexo a la resolución 620 de 2015, debe reconocer inicialmente los gastos de personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el giro de los recursos, el Ministerio debe reconocer un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de los hechos económicos, en cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, el Ministerio debe reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 542490- Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el anexo a la Resolución 139 de 2015, SATENA debe reconocer el apoyo del Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, como un ingreso y un gasto o costo de manera simultánea, es decir, a través de las cuentas de resultado que correspondan. Para este propósito registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este sentido, es preciso advertir que se registra como costo el valor del servicio que se relaciona directamente con la prestación de servicios individualizables, que correspondan al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y en caso contrario como gasto.

CONCEPTO No. 20162000033461 DEL 03-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes inmuebles, parcial o totalmente entregados o recibidos en comodato
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento bienes inmuebles, parcial o totalmente entregados o recibidos en comodato.

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550006290-2, del día 15 de septiembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“El Ministerio de Defensa a través de política se encuentra definiendo las alternativas de medición de los- bienes inmuebles en aplicación del nuevo marco normativo, sin embargo, se presentan situaciones especiales que dificultan el tratamiento como unidades principales o independientes, tal es el caso de áreas de terreno invadidas en predios donde funcionan unidades militares, arrendamientos, comodatos recibidos y entregados en forma parcial, los cuales de acuerdo a los parámetros establecidos en el instructivo 002 de 2015 para efectos de la medición inicial y en particular lo correspondiente a propiedades, planta y equipo no es claro el procedimiento a seguir.

Bajo el régimen normativo actual este Ministerio ha venido dando aplicación a lo dispuesto en la doctrina contable mediante concepto No. 20132000031881, en el cual prima el reconocimiento de inmuebles como unidades principales o independientes y la improcedencia de registrar como bienes de uso permanente sin contraprestación los bienes inmuebles recibidos en forma parcial.

Por lo anterior, me permito solicitar se emita concepto respecto de la pertinencia de establecer en la política contable para el reconocimiento y medición inicial bajo el nuevo marco normativo, que los bienes inmuebles sean tratados como unidades principales o independientes”.

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

CONSIDERACIONES

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Los numerales 6.2. y 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señalan:

“6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...) La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce... (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 1.3.2. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...) 1.3. Transferencias

1.3.2. Medición

(...) Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió el concepto con número de radicado 2016200002357-1, del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la señora Aura G. Velasco Freyre del Municipio de Yumbo, en el cual señaló: “El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe

registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente". (Subrayado fuera del texto)

- Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Los numerales 6.2. y 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 señalan:

“6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. (...)

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 del texto)

El numeral 2.2. de la Norma de subvenciones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público señala lo siguiente:

2.2 Medición

“... 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 del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los conceptos de unidades principales o independientes corresponden a denominaciones mediante los cuales se decantó el procedimiento contable inherente a los inmuebles parcialmente cedidos en comodato, bajo los criterios del Régimen de Contabilidad Pública precedente, donde prima la forma legal para su reconocimiento; en tanto que bajo el nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 priman la esencia económica. Como

consecuencia de ello, la política a definir debe estar en consonancia con los elementos que se desarrollan a continuación

Con relación al contrato de comodato por el cual se otorga gratuitamente el derecho de uso de un activo, bien sea total o parcialmente, las entidades participantes (comodante y comodatario) deberán realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado, las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo entregado en comodato y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular, cuyo registro varía si el hecho económico sucede entre entidades de gobierno, o entre una entidad de gobierno y una empresa:

Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben estimar fiablemente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodatario y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.

Teniendo en cuenta lo anterior, la comodataria debe reconocer el activo en su situación financiera mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-TRANSFERENCIAS, si se trata de una entidad de gobierno que recibe de una empresa pública o de otra entidad de gobierno, en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, cuando se trata de una empresa pública que recibe el activo de una entidad de gobierno, o en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, cuando se trata de una empresa pública que recibe de el bien de otra empresa pública o privada.

Por su parte, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada, si las hubiere, y el deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. Cuando la comodante sea una entidad de gobierno, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso tal que la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada; lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Ahora bien, cuando la comodante sea una empresa pública, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en caso tal que la entidad receptora o comodataria sea una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entidad receptora sea una empresa pública.

Adicionalmente, cuando la comodante retire el activo entregado, debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debe debitar la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditar la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

No obstante, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución de éste, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido o subvencionado como un activo. Por lo tanto, cuando la comodante sea una entidad de gobierno, debe registrar la diferencia mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido

por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública, y cuando la comodante sea una empresa pública, debe registrar la diferencia mediante un débito en la subcuenta 198605- Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando la comodataria se trate de una empresa pública. En cualquiera de estos casos, se procederá a registrar un gasto en la misma forma señalada en los párrafos anteriores, cuando se cumplan las condiciones establecidas contractualmente, mediante la amortización del activo diferido.

Así mismo, para el anterior escenario, la entidad comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer correlativamente un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, registrando la respectiva transferencia o subvención, según corresponda.

Para finalizar, cuando el contrato de comodato sea por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad de gobierno como comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros, mientras que la entidad comodataria deberá evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la transferencia o subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto, además de revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000701 del 14-01-2016

20162000004901 del 03-03-2016

20162000008641 del 16-03-2016

20162000010441 del 08-04-2016

20162000030461 del 10-10-2016

3.21 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.22 OTROS INGRESOS

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000014441 del 27-05-2016

20162000021411 del 10-08-2016

20162000021581 del 12-08-2016

20162000021591 del 12-08-2016

20162000029681 del 03-10-2016

3.23 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000017971 del 06-07-2016

20162000018271 del 07-07-2016

20162000029681 del 03-10-2016

3.24 GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

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

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000014441 del 27-05-2016

20162000021411 del 10-08-2016

3.25 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20162000029691 DEL 03-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de las erogaciones por concepto de la nómina del personal del Ministerio de Defensa Nacional - Armada Nacional que presta sus servicios en Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval Marítima y Fluvial (Cotecmar)

Doctor

JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División de Contabilidad

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

Cartagena (Bolívar)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500046432, del 7 de julio de 2016, mediante la cual solicita a la Contaduría General de la Nación (CGN) emitir concepto con respecto al reconocimiento contable de las erogaciones relacionadas con el pago de la nómina del personal Ministerio de Defensa Nacional - Armada Nacional que presta sus servicios en la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval Marítima y Fluvial (Cotecmar).

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera en 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, respecto de los principios de contabilidad o pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, en el numeral 5, señala los siguientes:

“(…) **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.

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedidas mediante Resolución 414 de 2014, en el Capítulo IV - Ingresos, en el numeral 2, establecen:

“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. (...)

Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable.” (Subrayados fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, en la Doctrina Contable Pública emitida mediante comunicación N° 20162000018041, del 6 de julio de 2016, dirigida a la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora financiera del Ministerio de Defensa Nacional, señaló:

“Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el anexo a la Resolución 139 de 2015, SATENA debe reconocer el apoyo del Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, como un ingreso y un gasto o costo de manera simultánea, es decir, a través de las cuentas de resultado que correspondan. Para este propósito registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este sentido, es preciso advertir que se registra como costo el valor del servicio que se relaciona directamente con la prestación de servicios individualizables, que correspondan al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y en caso contrario como gasto.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el anexo a la Resolución 139 de 2015, Cotecmar debe reconocer el apoyo del Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, como un ingreso y un gasto o costo de manera simultánea, es decir, a través de las cuentas de resultado que correspondan. Para este propósito registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este sentido, es preciso advertir que se registra como costo el valor del servicio que se relaciona directamente con la prestación de servicios individualizables, que correspondan al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y en caso contrario como gasto.

3.26 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000008571 del 13-03-2016
20162000021591 del 12-08-2016

3.27 GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.28 OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20162000011101 DEL 19-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Impuesto a las ganancias Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones – Artículos 112 y 113 del Estatuto Tributario.

Doctor
GONZALO GARCIA RIVERA
Director Financiero
Empresas Públicas Municipales de Armenia ESP. S.A.
Armenia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500019602, del 03 de marzo de 2016, mediante la cual indica lo siguiente:

“Los artículos 112 y 113 del Estatuto Tributario, permiten una deducción fiscal de hasta cuatro puntos adicionales al porcentaje amortizado en el año inmediatamente anterior sobre el cálculo actuarial, elaborado por profesional idóneo y certificado en nuestro caso por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Es de anotar que al actualizarse el valor del cálculo actuarial con corte a 31 de Diciembre de cada año, esta cifra contiene la provisión actualizada del pasivo por pensiones de la Empresa, registrado y certificado en el monto real calculado por las autoridades mencionadas en el párrafo anterior y siguiendo la normatividad expedida por la entidad a su cargo, por el régimen de Contabilidad Pública aplicable a las Empresas Estatales sujetas a éste régimen.

La empresa hizo uso de la deducción fiscal que permiten los artículos arriba citados; al ser éste un beneficio meramente tributario, la empresa consideró que estos cuatro puntos no requieren contabilización, ya que distorsionaría el valor del cálculo realizado por el actuario, en los períodos materia de aplicación de los artículos 112 y 113.

¿Qué tipo de registro contable daría lugar a la aplicación tributaria y en qué momento se haría?”

CONSIDERACIONES

Los artículos 112 y 113 del Estatuto Tributario a los que hace referencia la consulta, establecen:

“Artículo 112. Deducción de la Provisión Para el Pago de Futuras Pensiones

Las sociedades que están sometidas o se sometan durante todo el año o período gravable a la vigilancia del Estado, por intermedio de la Superintendencia respectiva, pueden apropiar y deducir cuotas anuales para el pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez, en cuanto no estuvieren amparadas por seguros o por el Instituto de Seguros Sociales y siempre que en su determinación se apliquen las siguientes normas:

- a. Que el cálculo se establezca sobre la última tabla de mortalidad para rentistas o de invalidez, aprobada por la Superintendencia Bancaria;
- b. Que se utilice el sistema de equivalencia actuarial para rentas fraccionarias vencidas.

Artículo 113. Como se Determina la Cuota Anual Deducible de la Provisión.

La cuota anual deducible por concepto de pensiones futuras de jubilación o invalidez, será la que resulte del siguiente cálculo:

1. Se determina el porcentaje que representa la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, con relación al monto del cálculo actuarial efectuado para dicho año.
2. El porcentaje así determinado se incrementa hasta en cuatro puntos y ese resultado se aplica al monto del cálculo actuarial realizado para el respectivo año o período gravable.
3. La cantidad que resulte se disminuye en el monto de la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

La diferencia así obtenida constituye la cuota anual deducible por el respectivo año o período gravable.

PARAGRAFO 1o. El porcentaje calculado conforme al numeral 2 de este artículo, no podrá exceder del ciento por ciento (100%).

PARAGRAFO 2o. Cuando la cuota anual resulte negativa, constituirá renta líquida por recuperación de deducciones.

PARAGRAFO 3. El cálculo actuarial se regirá por las disposiciones del artículo anterior, pero la tasa de interés técnico efectivo será la que señale el Gobierno, con arreglo a las normas determinadas en la Ley”.

Por otra parte, la norma de Beneficios a los Empleados dispuesta en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

“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.

(...)

Si la empresa, en su calidad de empleadora, debe reconocer y asumir el pago de los beneficios posempleo, 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.

(...)

5.4.2 Medición

Los beneficios posempleo 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 posempleo e información histórica de utilización de los beneficios.

(...)

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 del texto).

Por otro lado, la Norma de Impuestos diferidos dispuesta en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público estipula lo siguiente:

“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. 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.

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.
- (...)
- 2.2.2 Determinación de la base fiscal

(...)

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.

2.2.3 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.

2.2.4 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” (subrayado fuera del texto).

- CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones presentadas se concluye que el valor del pasivo por beneficios posempleo debe calcularse conforme a lo establecido en la norma de Beneficios a los Empleados dispuesta en el Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro público, anexo a la Resolución 414 de 2014. En consecuencia, el valor de las deducciones fiscales de la provisión para el pago de futuras pensiones permitidas por los artículos 112 y 113 del Estatuto Tributario, así como su metodología de cálculo, no deben afectar el valor del pasivo por beneficios posempleo.

Ahora bien, considerando la norma de Impuesto a las Ganancias, la entidad debe evaluar si a partir de la aplicación de la deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones contenida en los artículos 112 y 113 del Estatuto Tributario, se generan diferencias temporarias entre el valor en libros de la obligación por Beneficios Posempleo (calculado conforme a la Norma de beneficios a los empleados) y su base fiscal. Para el reconocimiento del activo o pasivo por impuestos diferidos que se pueda generar, la empresa tendrá en cuenta lo siguiente:

- Con la existencia de una diferencia temporaria deducible, la empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos en la medida que resulte probable que disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales se puedan cargar tales diferencias.

El activo por impuesto diferido se reconocerá en la subcuenta 198515-Beneficios a empleados de la cuenta 1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, y la contrapartida

para reconocerlo o actualizarlo dependerá del hecho económico que lo origine o modifique, así:

Si se trata de un activo por impuesto diferido que surge a raíz del reconocimiento contable del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y/o el interés de los beneficios posempleo, se utilizarán las subcuentas 482515-Beneficios a empleados de la cuenta 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO o 582215 – Beneficios a empleados de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO, según corresponda.

Ahora bien, para reconocer o actualizar los activos por impuestos diferidos que surgen de las ganancias y pérdidas actuariales, se utilizará la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS. Adicionalmente, estos valores tendrán que presentarse en el estado de resultado integral dentro del apartado del otro resultado integral.

- Por otra parte, la empresa procederá al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, si a raíz del análisis se determina que existen diferencias temporarias imponibles, de las cuales se espera un aumento en la ganancia fiscal correspondiente en los periodos futuros en los que será liquidado el pasivo. De ser así, se acredita la subcuenta 291815-Beneficios a empleados de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS y la contrapartida para reconocerlo o actualizarlo dependerá del hecho económico que lo origine o modifique, así:

Si se trata de un pasivo por impuesto diferido que surge a raíz del reconocimiento contable del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y/o el interés de los beneficios posempleo, se utilizarán las subcuentas 582215-Beneficios a empleados de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDOS o 482515-Beneficios a empleados de la cuenta 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDOS, según corresponda.

Entre tanto, los pasivos por impuestos diferidos que surjan de las ganancias y pérdidas actuariales, se reconocerán o se actualizarán utilizando como contrapartida la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A EMPLEADOS. Adicionalmente, estos valores tendrán que presentarse en el estado de resultado integral dentro del apartado del otro resultado integral.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20162000011961 del 26-04-2016

3.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.30 COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.31 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20162000014441 del 27-05-2016

20162000039671 del 20-12-2016

3.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20162000018041 del 06-07-2016

3.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS HOTELEROS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000014441 del 27-05-16

3.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20162000031911 DEL 19-10-16		
-------------------------------------------------	--	--

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos contingentes
	SUBTEMAS	Registros contables por efecto de una demanda por Reconvención

Doctora

SANDRA MARTINA MORENO ZARTA

Profesional Universitario 04 Finanzas Corporativas – Contabilidad
TRANSMILENIO S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016-550-006791-2, del 11 de octubre de 2016, mediante la cual consulta el registro contable que se debe hacer en las demandas de reconvención originadas en los tribunales de arbitramento, de conformidad con la Resolución 414 de 2014.

Para el efecto, envía la definición de demanda de reconvención, así: “La Reconvención es la pretensión que, al contestar la demanda, formula el demandado contra el actor, de modo que no se limita a oponerse a la acción, sino que a su vez se constituye en contrademandante a efectos que se fallen ambas pretensiones y, naturalmente, ambas oposiciones, en una misma sentencia.”

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

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Civil en el Artículo N° 400, señala: “**Reconvención y excepciones previas**. Durante el término del traslado de la demanda, el demandado podrá proponer la de reconvención contra uno o varios de los demandantes, siempre que sea de competencia del mismo juez y pueda tramitarse por la vía ordinaria. Sin embargo, se podrá reconvenir sin consideración a la cuantía y al factor territorial.

La reconvención deberá reunir los requisitos de toda demanda y será admisible cuando de formularse en proceso separado procedería la acumulación.

Vencido el término del traslado de la demanda a todos los demandados, el juez resolverá sobre la admisión de la reconvención y, si fuere el caso, aplicará el artículo 85. Si la admite, conferirá traslado de ella al reconvenido por el término establecido para la demanda inicial, mediante auto que se notificará por estado y se dará aplicación al inciso segundo del artículo 87. En lo sucesivo ambas se sustanciarán conjuntamente y se decidirán en la misma sentencia.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 414 de 2014, por la cual se incorpora al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo aplicable para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo III Activos y pasivos contingentes, establece:

“1. ACTIVOS CONTINGENTES

.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.

.2. Revelaciones

La empresa revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución 139 de 2015 y modificado por la Resolución 466 de 2016, del RCP describe la cuenta:

“8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. Representa el valor de las demandas interpuestas por la empresa en contra de terceros, así como las pretensiones económicas originadas en conflictos o controversias que se resuelven por fuera de la justicia ordinaria.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En el entendido que la reconvencción es una demanda que interpone el demandado en contra del demandante, cuando esta sea admitida por el juez, se tratará como un hecho económico independiente de la demanda en contra de quien formula la reconvencción. Este hecho económico se registrará como un activo contingente hasta tanto la entrada de beneficios económicos a la empresa pase a ser prácticamente cierta, caso en el cual se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros.

3.39 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.40 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.41 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.42 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.43 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000000691 del 14-01-2016

20162000010441 del 08-04-2016

20162000021591 del 12-08-2016

3.44 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA**CONCEPTO No. 20162000000421 DEL 13-01-16**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Aplicación de metodologías de Costeo basado en actividades

Doctor
GONZALO GARCÍA RIVERA
Director Financiero
Empresas Públicas de Armenia ESP.
Centro Administrativo Municipal
Armenia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-005415-2, de fecha noviembre 10 de 2015, en la que señala lo siguiente:

“Nuestra empresa se encuentra en el ámbito de aplicación de la resolución 414 de septiembre de 2014, revisado el catálogo de cuentas, se diferencian claramente los costos directos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo en las cuentas grupo 6360 Servicios Públicos y 75 Servicios Públicos.

Por lo anterior se solicita se responda lo siguiente:

“¿De acuerdo con el Nuevo Marco Normativo, la empresa puede continuar aplicando la metodología de Costeo Basado en Actividades, y remitir la información a la Contaduría General de la Nación en el Estado de Resultado Integral en Función del Gasto?”

CONSIDERACIONES

Los artículos 1 y 2 de la Resolución 414 de 2014, determinan:

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.

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.

Ahora bien, El Marco conceptual del Marco Normativo contable para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adoptado por la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante Resolución 414 de 2014, en relación con los tributos que debe tener la información contable y los principios los que orientan el proceso de generación de la misma, señala lo siguiente:

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.

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 utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

El citado Marco conceptual, los numerales 6.1.6. y 6.2.4., respecto de los costos, determinan:

6.1.6. Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa

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.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes.

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. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes.

Cuando se espere que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos pueda determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los costos y gastos se reconocerán utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. Esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los costos y gastos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo; patentes y marcas. En estos casos, el costo o gasto correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas del Marco Normativo contable para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en el Capítulo I Activos, numeral 9, punto 9.2.3, en relación con la medición inicial de los costos que se originan en la prestación de servicios, indica lo siguiente:

“9.2.3 Costos de prestación de servicios

Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación del mismo. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

Para un prestador de servicios, los inventarios estarán conformados por el costo de los servicios para los que la empresa no haya reconocido todavía el ingreso correspondiente. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá teniendo en cuenta los costos en los que se haya incurrido que estén asociados con la prestación del servicio y cuyos ingresos no se hayan reconocido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias.

Cuando la empresa preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas se efectuará, previa distribución de los costos indirectos. No obstante, si los ingresos no se han reconocido, atendiendo el grado de realización de acuerdo con la Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias, el costo de la prestación del servicio se trasladará al inventario. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Empresa objeto de la presente consulta, debe aplicar de manera obligatoria e integral el marco normativo contenido en el anexo a la Resolución 414 de 2014, para todos los efectos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, utilizando a su vez el Catálogo de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015, los cuales serán la fuente oficial para el reporte de la información contable, en las condiciones y formularios establecidos por la Contaduría General de la Nación.

En consecuencia, la implementación de herramientas administrativas, como el sistema de costeo ABC, el cual no es un sistema contable sino gerencial, podrán utilizarse, siempre y cuando con ello no desvirtúen ni sustituyan para efectos contables, los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento a nivel de documento fuente, la medición, la revelación y la presentación de los hechos económicos de la Empresa, es decir, que no habrá lugar a procesos de homologación para el reporte a la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20162000004931 DEL 03-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Cuentas por cobrar Inversiones en controladas Inversiones en asociadas Acuerdos conjuntos Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos – propiedades de inversión Otros activos – Activos intangibles Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Reconocimiento de predios adquiridos para proyectos de inversión de una empresa de renovación urbana. - Tratamiento contable de negocios fiduciarios - Reconocimiento de diferencia de valor de bienes entregados a patrimonios autónomos - Reconocimiento de costos y gastos de proyectos durante la etapa de preinversión - Utilización de tasa de descuento en la actualización de cálculos actuariales y registro de la actualización del cálculo actuarial de los beneficios a los empleados a largo plazo

Doctora
LILIANA MARÍA OSPINA ARÍAS
Gerente General (E)
Empresa de Renovación Urbana de Bogotá-ERU
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-5500-05981-2 mediante el cual indica que:

“La Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C., es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, creada mediante Acuerdo del Concejo de Bogotá No. 33 de 1999, que tiene por objeto gestionar, liderar, promover y coordinar, mediante sistemas de cooperación, integración inmobiliaria o reajuste de tierras, la ejecución de actuaciones urbanas integrales para la recuperación y transformación de sectores deteriorados del suelo urbano y para el

desarrollo de proyectos estratégicos en suelo urbano y de expansión con el fin de mejorar la competitividad de la ciudad y la calidad de vida de sus habitantes.

La empresa está facultada para adquirir bienes inmuebles por la modalidad de enajenación voluntaria y vía expropiación administrativa, adicionalmente se adquieren inmuebles a título de cesión gratuita. Todos estos inmuebles adquiridos tienen como finalidad desarrollar proyectos de renovación urbana, los cuales no pueden ser construidos y/o ejecutados directamente por la empresa según lo establece el parágrafo del artículo 2 del Acuerdo de creación No 033 de 1999. La ERU desarrolla sus proyectos a través de terceros, que por lo general se concretan a través de contratos de Fiducia Mercantil, mediante los cuales se constituyen patrimonios autónomos, frente a los que la entidad es fideicomitente y les realiza aportes en efectivo y en especie (predios, estudios, entre otros).

En el proceso de implementación y conversión al nuevo marco normativo de la Resolución 414 de 2014, en la Empresa han surgido algunos interrogantes, que generan grandes impactos en nuestra entidad, los cuales se plantean a continuación:

- Clasificación Propiedades Planta y Equipo – PPE

La entidad adquiere predios con el fin de desarrollar proyectos de inversión que promuevan la renovación urbana en el Distrito Capital, esta adquisición se realiza como se mencionó anteriormente.

La pregunta es:

1. De conformidad a la Resolución 414 de 2014, ¿cómo debe ser el registro contable de los terrenos adquiridos, en el momento de su ingreso a la contabilidad de la empresa?, ¿se registran como inventarios o como propiedades, planta y equipo, o alguna otra clasificación?

Por lo anteriormente planteado y teniendo en cuenta que la Empresa inicialmente adquiere estos terrenos y los tiene reconocidos en cuentas de Balance, de conformidad a lo conceptualizado por la Contaduría General de la Nación bajo el Régimen de la Contabilidad Pública, la cual emitió los conceptos 200810119847 y 20094127793, en los cuales estableció que estos terrenos, deben reconocerse en la cuenta 1637 - PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

- Tratamiento de los derechos fiduciarios

En cumplimiento a su objeto social, la Empresa constituye patrimonios autónomos a los que son trasladados los terrenos adquiridos directamente por la Empresa, efectivo, estudios entre otros, con el fin de ejecutar los proyectos de inversión, teniendo en cuenta que la ERU no puede ejecutar en forma directa obras de urbanismo.

El patrimonio autónomo es administrador y vocero de los aportes que la empresa entrega, y a su vez la ERU instruye las actividades para el desarrollo del negocio. Una vez se estructura el objeto del negocio para cada proyecto, la Empresa inicia un proceso de selección del desarrollador del proyecto.

La pregunta es:

2. ¿Cuál debe ser el tratamiento (reconocimiento, medición inicial y medición posterior) de los aportes en los derechos fiduciarios? ¿Son objeto de cálculo de deterioro? Por favor indicar el registro contable.

3. Teniendo en cuenta que el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 no contempla de manera explícita el tratamiento contable de los derechos fiduciarios, ¿Sigue vigente el “Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente” o cual es la nueva referencia normativa?

- Créditos Diferidos

Como se indicó anteriormente, los inmuebles adquiridos por la ERU son aportados posteriormente a los Fideicomisos, con la finalidad de que la Fiduciaria, en su condición de vocera del mismo, los administre y permita el desarrollo de los proyectos. Estos aportes de los inmuebles se harán al Fideicomiso por el valor comercial de los mismos, independientemente del valor registrado en libros de la ERU.

Al realizar la transferencia se presentan diferencias entre el valor en libros y el valor por el que se transfiere el activo al Patrimonio Autónomo; de igual forma, surgen al interior de los patrimonios autónomos valorizaciones, que son derivadas de la actualización de avalúos comerciales de los inmuebles aportados, los cuales incrementan el valor de los derechos fiduciarios.

La pregunta es:

En aplicación al marco normativo de la Resolución 414 de 2014:

4. ¿Cómo se contabiliza la diferencia que se puede presentar entre el valor registrado en libros y el valor por el cual se aportan al patrimonio autónomo?
5. ¿Cómo se contabiliza la diferencia que se puede presentar por las valorizaciones, que son derivadas de la actualización de avalúos comerciales de los inmuebles aportados al patrimonio autónomo?

Es de anotar, que la Contaduría General de la Nación bajo el Régimen de Contabilidad Pública, emitió el concepto 20094-127793 ratificado con el concepto 20116-154941, en donde nos indican que la Empresa debe registrar la diferencia contable con un crédito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos de la cuenta, 2915-CREDITOS DIFERIDOS. (...), y se amortizará con los ingresos que se causen en el periodo de acuerdo al análisis que adelante la Empresa.

De acuerdo a lo planteado, es importante contextualizar que la Empresa puede restituir los aportes realizados a las fiducias, las cuales contemplan recursos dinerarios y bienes inmuebles, por lo que deben incorporarse nuevamente a los Estados Financieros de la Empresa.

En estos casos la ERU se vería obligada a restituir los bienes inmuebles entregados y no transformados, por el valor inicialmente registrado en libros, al igual que a registrar gastos o ingresos producto de la finalización del patrimonio autónomo.

6. En el supuesto en que la diferencia que se presenta entre el valor registrado en libros y el valor aportado de bienes se deba llevar a ingresos, solicitamos de manera atenta nos indiquen ¿Por qué valor deben reincorporarse los predios a la entidad?

NOTA: Contemplar la respuesta de la preguntas 2 y 3 en el análisis de esta pregunta pues el tratamiento definido para los derechos fiduciarios tiene implicaciones directas en el reconocimiento (o no) de los créditos diferidos.

- Cargos diferidos

La empresa dentro de sus políticas contables tiene establecida una metodología de asignación de costos y gastos de cada uno de los proyectos, en la que se registran las operaciones financieras de la entidad, durante la etapa de preinversión, los mismos se reconocen como activo en la subcuenta 191008- Estudios y proyectos de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS para ser amortizados cuando se inicie la recuperación de las inversiones realizadas y se cause el recaudo de las utilidades esperadas en las respectivas liquidaciones de los patrimonios autónomos constituidos para la ejecución de los proyectos o sean aportados como derechos fiduciarios en las entidades gestoras que se constituyan.

Dichas erogaciones cuentan con una relación directa con el proyecto y la ERU puede realizar una medición fiable sobre las erogaciones.

A 31 de diciembre de 2014 la Empresa tiene registrado como activo en la subcuenta 191008- Estudios y proyectos de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS en sus Estados Financieros valores que corresponden a iniciativas o proyectos, que en la actualidad ya no se consideran iniciativas viables. La pregunta es:

7. ¿Cómo deben ser reconocidos estas erogaciones? ¿Cuál es su tratamiento en el Estado de Situación Financiera de Apertura?

8. ¿En qué clase de activo se deben reconocer las erogaciones (cargos diferidos) que cuentan con viabilidad? Por favor indicarnos en que cuenta contable se deben reconocer ¿Son mayor valor de los terrenos?

- Beneficios a los empleados (largo plazo)

La empresa de Renovación Urbana de Bogotá cuenta con una prestación económica reconocida a los trabajadores oficiales “Prima de permanencia”, consiste en un reconocimiento en dinero cuando un trabajador oficial hubiese laborado de manera ininterrumpida por cinco años en la Empresa, es decir que no se haya roto el vínculo laboral en ese tiempo o si se interrumpió, que no haya transcurrido más de 15 días entre la fecha del retiro y la nueva vinculación.

Esta prima se causa a 31 de diciembre de cada vigencia, cada vez que un trabajador oficial cumpla cinco (5) años continuos de servicios. Su pago se difiere a 5 años y pagaderos en enero, su saldo se reajusta anualmente con el incremento salarial.

Cuando se retira del servicio un trabajador oficial, el valor pendiente de pago por este concepto, se cancela en su totalidad.

Este Beneficio cumple con la definición de Beneficio a los empleados de largo plazo y de acuerdo a lo indicado en el numeral 5.2.2 Medición, del Capítulo II de la Resolución 414 de 2014, la Empresa debe proceder a reconocer el pasivo relacionado con esta obligación 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”

Teniendo en cuenta que las tasas disponibles de los TES emitidos por el gobierno nacional no cuentan con la misma periodicidad de los flujos, y que no se dispone públicamente de las

series de tasas de descuento para el cálculo de la obligación derivada de la prima de permanencia, se pregunta:

9. ¿Cuál debe ser el cálculo que debe realizar la Empresa?

10. ¿Cuál es el registro contable teniendo en cuenta que el beneficio tiene una porción corriente y una porción no corriente? Por favor indicar las cuentas contables de acuerdo a la Resolución 139 de 2015.”

Al respecto se atienden sus inquietudes en el mismo orden plantado en su oficio en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

- Clasificación Propiedades Planta y Equipo – PPE

Para el registro contable de los terrenos adquiridos, en el momento de su ingreso a la contabilidad de la empresa es necesario tener en cuenta que los artículos 2, 3 y 4 del Acuerdo 033 de 2009 definen los objetivos y las funciones de la ERU en los siguientes términos:

“Artículo 2º.- Objeto. La Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C., tiene por objeto, gestionar, liderar, promover y coordinar, mediante sistemas de cooperación, integración inmobiliaria o reajuste de tierras, la ejecución de actuaciones urbanas integrales para la recuperación y transformación de sectores deteriorados del suelo urbano, mediante programas de renovación y redesarrollo urbano, y para el desarrollo de proyectos estratégicos en suelo urbano y de expansión con el fin de mejorar la competitividad de la ciudad y la calidad de vida de sus habitantes.

Parágrafo. - En ningún caso la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C., podrá ejecutar en forma directa obras de urbanismo.

Artículo 3º.- Para efectos del presente Acuerdo, se entiende por actuación urbana integral, lo contemplado en el artículo 113 de la Ley 388 de 1997.

Artículo 4º.- Funciones y Facultades. En desarrollo de su objeto, la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C., tendrá las siguientes funciones y facultades básicas:

- 7- Gestionar, liderar, promover y coordinar programas y proyectos de renovación urbana y proyectos estratégicos en suelo urbano y de expansión.

- 8- Participar en la elaboración y formulación de planes parciales y unidades de actuación urbanística y coordinar los procesos necesarios para su formalización e implementación.
- 9- Diseñar, proponer o adoptar fórmulas y mecanismos tendientes a facilitar la creación de entidades gestoras de actuaciones urbanísticas en el Distrito Capital.
- 10- Adquirir por enajenación voluntaria o mediante los mecanismos legales de expropiación judicial o administrativa, los inmuebles que requieren para el cumplimiento de su objeto.
- 11- Participar en cualquier tipo de sociedades, siempre y cuando su objeto social esté directamente relacionado con el de la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C.
- 12- Promover la participación democrática y concertar con las comunidades vinculadas, los proyectos que gestione, promueva, lidere o coordine la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C.
- 13- Celebrar los contratos, convenios y demás actos requeridos para el cumplimiento del objeto y las funciones de la empresa.
- 14- Cobrar honorarios, comisiones u otro tipo de remuneración, por los servicios que preste conforme a sus estatutos.
- 15- Celebrar contratos de participación, consorcios, uniones temporales, contratos de riesgo compartido, alianzas estratégicas y cualquier otra forma de colaboración empresarial que tiendan al desarrollo de su objeto.
- 16- Las demás señaladas en las disposiciones legales y los estatutos de la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C.”

El artículo 113 de la Ley 388 de 1997

“Artículo 113º.- Actuaciones urbanas integrales. Se entiende por actuaciones urbanas integrales el desarrollo de programas y proyectos derivados de las políticas y estrategias contenidas en el plan de ordenamiento territorial de la respectiva entidad municipal o distrital, o de planes parciales formulados de acuerdo con las directrices de tales políticas y estrategias.

Cuando se solicite el concurso de la Nación, el Ministerio de Desarrollo Económico, a través de su Viceministerio de Vivienda, Desarrollo Urbano y Agua Potable será la entidad

encargada de determinar en forma específica y precisa las condiciones de participación de las entidades nacionales.

Las actuaciones urbanas integrales son aquellas que reúnen las siguientes características:

1. Estar contempladas en el plan de ordenamiento territorial, o en los planes parciales debidamente aprobados.
2. Garantizar un impacto estructural sobre políticas y estrategias de ordenamiento urbano, la calidad de vida y la organización espacial de la ciudad, debidamente evaluados a través de los estudios técnicos correspondientes.
3. Integrar siempre un componente de gestión urbana del suelo y por lo menos otros dos componentes de la acción sectorial del municipio o distrito sobre la estructura espacial de la ciudad.
4. Contemplar mecanismos para la actuación conjunta y concertada del sector público con el sector privado.” (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, al tratar la definición, reconocimiento, medición, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, con relación a los activos 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. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

(...)

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.

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.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

(...)

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 desarrollo de la definición anterior, 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 determina los criterios para el reconocimiento de los inventarios, las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión, en los siguientes términos:

“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.

(...)

6. 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.

(...)

7. 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.”

- Tratamiento de los derechos fiduciarios

Efectivamente, como lo comenta en su pregunta No. 3, el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 no contempla el tratamiento contable de los derechos fiduciarios. La única referencia que se tiene sobre el particular es la habilitación en 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, adoptado mediante resolución 139 de 2015, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, que presenta la siguiente descripción y dinámica.

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.”
(Subrayado fuera de texto)

La utilización de esta cuenta debe realizarse teniendo en cuenta lo establecido 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, que en su numeral 5º 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.

(...)

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.

(...)

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).

En dicho contexto, el numeral 5.1 del Capítulo VI 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 que trata sobre las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores 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.

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).

Adicionalmente, los numerales 1, 5, 6 y 7 del primer capítulo 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 determina los criterios para el reconocimiento de las Inversiones en Asociadas, las Inversiones en Controladas y los Acuerdos Conjuntos en los siguientes términos:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

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

(...)

Las inversiones en controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada o del desmejoramiento de las condiciones crediticias de la misma; b) el valor en libros de la inversión en los estados financieros separados de la controladora supere el valor en libros de los activos netos de la controlada, incluyendo la plusvalía asociada en los estados financieros consolidados; o c) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado integral total

de la controlada en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

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 serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

- 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.

(...)

4- 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.

5- 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.

(...)

Las inversiones en asociadas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva de que las inversiones se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la asociada o de las condiciones crediticias de la misma o b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado integral total de la asociada en el periodo en que este se haya declarado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

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 serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado.

(...)

- **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.

7.1. 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. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

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. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.

7.2. Negocios conjuntos

.2.1. Reconocimiento

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.

.2.2. Medición inicial

La empresa medirá su participación en un negocio conjunto al costo.

.2.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los negocios conjuntos se medirán aplicando el método de participación patrimonial.

(...)

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

(...)

Las inversiones en negocios conjuntos serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva de que las inversiones se estén deteriorando como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo del negocio conjunto o de las condiciones crediticias del mismo o b) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado integral total de los negocios conjuntos en el periodo en que este se ha declarado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

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 serán superiores a las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. “(Subrayado fuera de texto).

- Créditos Diferidos

Es importante recordar, además de la definición de Activo considerada anteriormente, los numerales 6.1.4 y 6.3 del Marco conceptual del Modelo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, del Régimen de Contabilidad Pública, que establecen, con relación a los ingresos y la medición de los elementos de los estados financieros, lo siguiente:

“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.

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 periodo.

(...)

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. 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.

(...)

Cuando 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.

(...)

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.

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. Los pasivos se miden por el efectivo o equivalentes al efectivo, requeridos para cancelar las obligaciones en el curso normal de la operación. Las estimaciones del valor neto de realización se basarán en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas y se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los activos o pasivos.” (Subrayado fuera de texto).

- Cargos diferidos

Para este tema, además de las definiciones de Activo y de costo consideradas anteriormente, los numerales 6.1.5 y 6.1.6 del Marco conceptual del Modelo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, del Régimen de Contabilidad Pública, establecen lo siguiente, con relación a los gastos y los costos:

“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.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y 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 periodo.

- Costos

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.”

En desarrollo de lo anterior, el numeral 12 del primer capítulo 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 determina los criterios para el reconocimiento de los Activos intangibles, así:

“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 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.

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).

- Beneficios a los empleados (largo plazo)

El numeral 5 del Capítulo II, 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 lo siguiente:

“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:

- premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- 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.

(...)

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

Con relación a la clasificación de los pasivos en corriente y no corriente, el Capítulo VI de las mismas normas, contiene la Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, que establece lo siguiente:

“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.

En todos los casos, la empresa clasificará los pasivos por impuestos diferidos como partidas no corrientes.”

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 incorpora las siguientes cuentas con las siguientes definiciones así:

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.

(...)

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 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.

(...)

5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

(...)

5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

(...)

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. “(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se concluye para cada uno de los temas lo siguiente:

- Clasificación Propiedades Planta y Equipo – PPE

Revisadas las funciones de la Empresa de Renovación Urbana se observa que la empresa puede adquirir predios para desarrollar proyectos orientados al cumplimiento del objetivo asignado, para lo cual, de conformidad con el plan de ordenamiento territorial, se pueden adoptar diferentes estrategias y modalidades financieras, para su adquisición, destinación y disposición, que inciden en el tratamiento contable a aplicar.

Por lo anterior, para el registro contable de los terrenos adquiridos, en el momento de su ingreso a la contabilidad, la empresa debe examinar a la luz del marco normativo 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, las condiciones de cada estrategia y determinar el tratamiento contable que debe aplicar en cada caso. A continuación, se plantean algunas posibles alternativas que pueden presentarse:

Los terrenos que cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos se deben clasificar de acuerdo con la intención o destinación que la empresa prevea para dicho terreno, así:

- Los terrenos adquiridos con la intención de comercializarlos o, de incorporarlos a proyectos que generen otros activos que han de ser comercializados, se deben reconocer como inventarios;
- Los predios que se destinen por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y se caractericen porque no estén disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable, se reconocen como propiedades, planta y equipo, y

- Aquellos terrenos o edificaciones que se destinen para generar rentas, plusvalías o ambas, o inmuebles con uso futuro indeterminado, se deben reconocer como propiedades de inversión.

Cuando la empresa adquiriera terrenos en condiciones tales que no se cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos, deberá reconocerse un gasto, dicha situación debe revelarse en notas a los estados financieros. Igualmente los terrenos que habiendo sido reconocidos como activos y se entreguen a terceros, sin ninguna contraprestación, dará lugar a su retiro y el reconocimiento de un gasto como una subvención.

- Tratamiento de los derechos fiduciarios

Efectivamente, como se comenta en su comunicado, el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 no contempla expresamente el tratamiento contable para los derechos fiduciarios, salvo la incorporación en el Catálogo General de Cuentas del concepto y la definición de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, razón por la cual, dentro del proyecto de regulación contable para la vigencia de 2016, se encuentra como un aspecto prioritario a desarrollar.

Por lo anterior, a partir del Marco Normativo vigente para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los recursos entregados a las entidades fiduciarias para la constitución de patrimonios autónomos deben ser reconocidos en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO por el valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario y que dicho valor debe ser objeto de actualización, tal como se deduce de la dinámica de dicha cuenta.

En aplicación de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que establece que para casos específicos, la empresa debe seleccionar y aplicar políticas contables para el reconocimiento de hechos económicos, para lo cual se debe considerar los criterios definidos en el Régimen de Contabilidad Pública, y a partir de juicios profesionales adoptar políticas que propendan que la información financiera muestre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la empresa, atendiendo las características de representación fiel y relevancia.

Así las cosas, es responsabilidad de la empresa evaluar para cada negocio fiduciario celebrado por la entidad, si la condición del contrato cumple con los criterios para el reconocimiento de una norma contenida en el modelo incorporado mediante la Resolución 414 de 2014. De ser este el caso, se deben aplicar los criterios para la medición inicial y para la medición posterior

establecida en dicha norma, hasta tanto se expida el procedimiento en cuestión, momento en el cual se debe realizar los ajustes procedimentales si hubiere a lugar.

La empresa al celebrar contratos de fiducia donde la finalidad es servir de medio de pagos, debe aplicar los criterios similares a los aplicados al efectivo. Cuando la finalidad sea la de inversión, la medición inicial como la medición posterior se debe enmarcar dentro de los criterios contenidos en la norma de Inversiones de Administración de Liquidez.

Así mismo, se puede constituir patrimonios autónomos bajo la fiducia de la figura de la Fiducia inmobiliaria o de administración de bienes, cuya finalidad es administrar y gestionar proyectos específicos. Dichos patrimonios pueden constituirse con aportes solo de la empresa o con aporte conjuntos con otras entidades, caso en el cual, se puede tener el control total o mayoritario, ejercer influencia importante o compartir el control en la operación del proyecto. Para cada uno de estos casos se debe aplicar los criterios de medición inicial y posterior de las normas de Inversión en Controladas, Inversión en Asociadas o la de Acuerdos Conjuntos, según sean las características y condiciones del negocio.

Lo anterior implica que en todos los casos la medición inicial es al costo, donde la diferencia entre el valor entregado con relación a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos del patrimonio, puede dar lugar al reconocimiento de una plusvalía o de un ingreso si se realiza en condiciones ventajosas. La medición posterior será por el método de participación patrimonial.

No obstante, para las mediciones posteriores es importante tener en cuenta que para la aplicación del método de participación patrimonial, la empresa debe disponer de sus propios estados financieros y los del patrimonio o negocio fiduciario, para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes. Por lo anterior es importante recordar que dentro de lo establecido en el nuevo marco normativo para los activos tales como Inventarios, Propiedades, planta y equipo y Propiedades de inversión, no es permisible reconocer valorizaciones.

En todos los casos, cuando existan evidencias objetivas de deterioro se deben reconocer de conformidad con la norma que le sea aplicable a cada tipo de contrato.

- Créditos Diferidos

Toda vez que las preguntas 4, 5 y 6 hacen referencia al reconocimiento y medición de los patrimonios autónomos, en cuanto al reconocimiento de la posible diferencia de valor por el cual se registran los activos entregados, con relación al valor en libros y al reconocimiento de las posibles valorizaciones de los activos, que se deriven de la actualización de avalúos

comerciales de los inmuebles aportados al patrimonio autónomo, debe tenerse en cuenta que estos aspectos hacen parte, de la medición inicial y medición posterior para el reconocimiento de los negocios fiduciarios y le aplicará el tratamiento previsto en la norma que de acuerdo al punto anterior le sea aplicable.

Así las cosas, de conformidad con las normas de inversiones en controladas, en asociadas o de acuerdos conjuntos, la diferencia a favor de la empresa se debe reconocer como un mayor valor del derecho fiduciario y un ingreso, siempre y cuando cumpla integralmente con la definición de ingreso y activo y no es procedente reconocer diferencias de valor de los predios entregados con posterioridad a la primera medición de los patrimonios.

- Cargos diferidos

Las erogaciones u operaciones financieras que la entidad realice durante la etapa de preinversión de los proyectos se deben reconocer dependiendo la finalidad y esencia económica de cada erogación, cuando se realicen erogaciones de las cuales no sea posible prever que se obtendrán beneficios económicos futuros, es decir, que implique disminución en los beneficios económicos disponible, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, se deben reconocer como gasto, máxime que la norma de intangibles establece que “La empresa no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo”.

Solo es viable reconocer como activo aquellas erogaciones que claramente cumplan la definición de activo, es decir que representen recursos controlados por la empresa de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, es decir aquellas erogaciones que claramente se puedan asociar y sean indispensables para la adquisición o producción de un bien o la prestación de un servicio que generará beneficio económico futuro.

Cuando la erogación se pueda asociar a la adquisición o producción de un bien, se debe reconocer como parte integrante del costo de dicho bien, en la cuenta y subcuenta que lo identifique. Cuando la erogación se pueda asociar a la producción de bienes o la prestación de un servicio que han de ser comercializados de forma individualizada, la erogación se debe reconocer como un costo.

Como consecuencia de lo anterior, para la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura, corresponde analizar cada una de las partidas registradas en la cuenta 1919-CARGOS DIFERIDOS, y aquellos saldos que no cumplen con la definición de activo, retirarlos de la contabilidad con un crédito en dicha partida y un débito en la subcuenta 326810-Otros

activos, de la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Las erogaciones que cumplan con las condiciones para ser reconocidas como activos, deben reclasificarse a las subcuenta y cuentas que identifiquen los activos correspondientes. Además deberán quedar documentadas y sustentadas las razones por las cuales dichas partidas hacen parte del costo del activo.

- Beneficios a los empleados (largo plazo)

De conformidad, con la norma de Beneficios a los empleados, los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocen cuando la empresa consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados y se deben medir 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 dicha medición la empresa debe aplicar un método de medición actuarial que considere variables tales como los sueldos, la rotación de los empleados y las tendencias en los costos de los beneficios otorgados con el propósito de cuantificar el valor presente de las obligaciones por este concepto y el costo relativo al último periodo.

Cuando se indica que se aplique un método de medición actuarial, implica que para la determinación de su valor es necesario que se formulen supuestos basados en información estadística sobre el comportamiento y materialización de las condiciones para el otorgamiento de dichos beneficios, así como de la proyección de los flujos necesarios para satisfacer dicha obligación.

Cuando no se cuente con una tasa para los TES, con la misma periodicidad de los flujos a pagar, se aplicarán técnicas para extrapolar una tasa a partir de una serie de datos disponibles, por lo tanto dicha tasa se constituirá en uno de los supuestos actuariales, dicha situación debe ser objeto de revelación.

Con relación al registro contable para este tipo de obligaciones se debe tener en cuenta que la norma establece que el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo por servicios pasados y el interés sobre el pasivo, afectan el resultado del periodo, y que las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectan el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral. Por lo tanto, se debe solicitar al actuario que en el informe presente por separado, la fuente de variación del valor del cálculo actuarial.

Por consiguiente, la diferencia de valor del cálculo actuarial, entre un periodo y otro, que se origine en costos del servicio presente, costo por servicios pasados se reconocerá, dependiendo de la naturaleza de su saldo, debitando las subcuentas 510812-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo, o 521212-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de las cuentas 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, o 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta y cuenta del costo que corresponda al beneficio otorgado y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, o acreditando los mismos conceptos cuando el nuevo cálculo actuarial sea menor y acreditando la subcuenta y cuenta del costo que corresponda al beneficio otorgado y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

La variación originada en los intereses sobre el pasivo se reconocerá, dependiendo de la naturaleza de su saldo, debitando o acreditando las subcuentas 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, cuando se incremente el valor de la obligación, para el primer caso, y cuando este disminuya, para el segundo caso.

Por su parte, la diferencia de valor originada en las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios, se reconocerá, dependiendo de la naturaleza de su saldo, debitando o acreditando según corresponda, 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 y acreditando o debitando según corresponda, la subcuenta pertinente de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO No. 20162000012841 DEL 06-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Publicación de Estados Contables intermedios Firmas en los Estados Contables intermedios de los responsables

Doctora
SANDY MILENA ORTIZ MORALES

Subdirectora Financiera
Canal Capital
Bogotá. D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500024922 mediante la cual consulta:

“Para dar cumplimiento con lo concluido en el concepto 20122000016221 del 31 de Mayo de 2012 de la CGN, que dice: “De conformidad con las consideraciones expuestas, al amparo de la Ley 734 de 2002 y de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades públicas, sin excepción, tiene la obligación de publicar deforma(sic) mensual y en lugar visible y público el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de periodos intermedios, sin que para ello deban realizar un cierre contable”

Por lo anteriormente expuesto, nos permitimos solicitar ampliación de la consulta 2012-550-001 035-2 que dio origen al concepto citado en el párrafo anterior, en los términos de si ¿Canal Capital debe publicar sus Estados Contables intermedios (mensuales) incluyendo la firma del Revisor Fiscal, o solo con la certificación de Representante Legal y Contador es suficiente; por tratarse de periodos intermedios?”

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

CONSIDERACIONES

La ley 734 de 2002, con relación a los deberes del servidor público, expresa:
(...)

“ARTÍCULO 34. DEBERES. Son deberes de todo servidor público:

(...)

36. Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes. (Subrayado fuera del texto)

A su vez, la Ley 222 de 1995 señala:

“(…)

Artículo 34. OBLIGACIÓN DE PREPARAR Y DIFUNDIR ESTADOS FINANCIEROS

A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si ésta existiere.

(…)

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades.

(…)

Artículo 37. ESTADOS FINANCIEROS CERTIFICADOS

El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros.

Artículo 38. ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS

Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.” (Subrayados fuera del texto).

Con respecto a los Estados Contables Intermedios del concepto No. 2012-55-001035-2, 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.

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, expresa:

“2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

La información presentada en los estados financieros con propósito de información general es de interés para diferentes usuarios quienes la utilizan atendiendo sus intereses particulares.

Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Un primer grupo de usuarios utiliza la información financiera como un criterio para tomar decisiones de inversión y financiación; un segundo grupo de usuarios demanda información financiera con el fin de adelantar procesos de planeación, ejecución y evaluación de la política económica y social; un tercer grupo requiere información financiera a efectos de realizar control administrativo, político y fiscal o para adelantar investigaciones disciplinarias o penales; y un cuarto grupo de usuarios necesita información financiera para tomar decisiones que maximicen el uso de los recursos que se administran en la empresa”.

3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

La información financiera de las empresas proporciona elementos de juicio para evaluar la administración de los recursos económicos y constituye un insumo para determinar aspectos relacionados con la economía, eficiencia y eficacia en el uso de los mismos. Por lo tanto, esta información contribuye a:

- determinar la situación financiera de las empresas en un momento determinado;
- establecer la situación del endeudamiento y la capacidad de pago de las empresas;
- determinar la capacidad que tienen las empresas para generar flujos de efectivo;
- determinar los resultados financieros obtenidos por las empresas en un determinado lapso o en el periodo contable;
- determinar si el costo de los servicios prestados durante el periodo contable, y los montos y las fuentes de recuperación de los mismos son apropiados;
- establecer los cambios que enfrenta el patrimonio de las empresas de un periodo a otro;
- tomar decisiones tendientes a optimizar la gestión de los recursos y a mantener el patrimonio de las empresas, de modo que, mediante su aplicación y uso, se logre un impacto social positivo en la comunidad; y

- conformar subsistemas estadísticos que determinen la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el Sector Público y su impacto en la economía para facilitar el seguimiento de comportamientos agregados”.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre”. (Subrayados fuera de texto)

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)

CONCLUSIONES

Dando respuesta sobre la procedencia de la publicación de Estados Contables Intermedios y las firmas que deben acompañar estos estados, de acuerdo a los presupuestos legales mencionados, podemos concluir que los estados financieros siempre deben ser suscritos por

el representante legal y el contador que los hubiere preparado, en señal de que la información en él contenida se ha verificado previamente y se ajusta a los libros.

Situación bien distinta es la formalidad adicional que se exija, es decir, que se presenten dictaminados, que no es otra cosa que el concepto escrito por el revisor fiscal, si los hubiere, y siempre y cuando sea profesional de la contaduría pública o de un contador público independiente, personas éstas ajenas a la administración del ente económico, que dan cuenta de la auditoría integral practicada sobre los libros y documentos de la sociedad y fe de la información contenida en los estados financieros.

El revisor fiscal dictamina los estados contables certificados por el representante legal y el contador público. De manera expresa esta obligación opera sobre los Estados de fin de ejercicio contable, mas no sobre los estados contables intermedios, a menos que la entidad haya definido una política mediante la cual determine la certificación de estos últimos.

En cuanto a la publicación de Estados Contables Intermedios, de conformidad con las disposiciones legales, la ley 734 de 2002, indica una obligación periódica mensual de publicar la información financiera y contable en lugares visibles y públicos.

Por último, la entidad de acuerdo a sus necesidades específicas, y las particularidades de sus operaciones deberá implementar las políticas y procedimientos ajustados a las exigencias de la Ley y de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20162000012911 DEL 06-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reporte de saldos información en el primer trimestre del período contable 2016, en aplicación del Parágrafo 1 del Artículo 8 de la Resolución 437 de 2015.

Doctora
LILIANA SUAREZ TAMAYO
Directora Financiera
Metroplus S.A.
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 20165500023842, del 18 de Marzo de 2016, mediante la cual indica lo siguiente:

“El segundo inciso del Parágrafo 1 del Artículo 8 de la Resolución 437 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación, establece lo siguiente:

“Durante el primer trimestre de 2016 se habilitarán los dos catálogos de cuentas, con el fin de permitirle a las empresas el registro de los ajustes correspondientes de los saldos obtenidos al 31 de diciembre de 2015 en aplicación del RCP, al nuevo marco normativo al 1 de enero de 2016. Se validará que el saldo final al corte del 30 de marzo de 2016 de las cuentas del Catálogo General de Cuentas versión 2007.14 sea igual a cero”.

- Consulta
- ¿Se entiende del referido parágrafo que los saldos obtenidos al 31 de diciembre de 2015 son producto de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, con los códigos y cuentas de que trata la Resolución 356 de 2007, de tal modo que los movimientos del primer trimestre de 2016 correspondan tanto a los hechos económicos realizados como a los cambios por la aplicación del nuevo marco normativo?

Téngase en cuenta que los saldos finales al 31 de diciembre de 2015, producto del período de transición en aplicación del nuevo marco normativo, son diferentes a los obtenidos en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, por lo cual los saldos iniciales de 2016 son diferentes dependiendo del tipo de saldo final que se tome a diciembre 31 de 2015 y, como consecuencia de ello, los saldos de los movimientos en el primer trimestre de 2016 también serían diferentes dependiendo de los montos de dichos saldos iniciales.

- ¿En relación a los saldos iniciales para el periodo de aplicación 1º de enero de 2016, se puede optar porque sean los saldos obtenidos en el periodo de transición a 31 de diciembre de 2015, o se tendría que partir necesariamente de los saldos obtenidos al 31 de diciembre de 2015 en aplicación del Régimen de contabilidad Pública?

Como puede señalarse, conocer el procedimiento e interpretación específicos de la norma es fundamental para su adecuada aplicación por parte de la empresa, por lo que le agradecemos su valiosa colaboración, diligencia y celeridad para resolver la inquietud planteada”.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, se hace necesario considerar los Artículos 5 y 8 del Capítulo 3 – Información a Reportar en Aplicación al nuevo Marco normativo en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo De 2015 y sus modificaciones, dispuesto en la Resolución 437 de 2015:

“ARTÍCULO 5°. PROPÓSITO DEL REPORTE. El reporte de la información contable a partir del corte a 31 de marzo del año 2016 se hará en el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 y sus modificaciones, y corresponde a la información a utilizar para todos los efectos legales; esta información permitirá hacer seguimiento y medir el impacto por la aplicación del nuevo marco normativo dispuesto en la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014, así como, llevar a cabo el proceso de transición al nuevo esquema de consolidación del Sector público colombiano que se viene estructurando en la Contaduría General de la Nación” (subrayado fuera del texto).

“ARTICULO 8°. FORMULARIOS DE LA CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA. Son los medios a través de los cuales las Empresas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables. Para el efecto se definen los siguientes formularios:

- CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- CGN2015NE_003_NOTAS_DE_CARACTER_ESPECIFICO_CONVERGENCIA

PARAGRAFO 1- Los aspectos relacionados con el diligenciamiento de los formularios de la Categoría Información Contable Pública – Convergencia, son los indicados en 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, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e información Pública - CHIP” contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Durante el primer trimestre de 2016 se habilitarán los dos catálogos de cuentas, con el fin de permitirle a las empresas el registro de los ajustes correspondientes de los saldos obtenidos al 31 de diciembre de 2015 en aplicación del RCP, al nuevo marco normativo a partir del 1° de enero de 2016. Se validará que el saldo final al corte del 30 de marzo de 2016 de las cuentas del Catálogo General de Cuentas versión 2007.14 sea igual a cero” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el numeral 2.2 del Instructivo N° 002 de 2014 relativo a los estados financieros de propósito general del periodo de transición, señala lo siguiente:

“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 (...)”(subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el artículo 12 del Capítulo 4 de la Resolución 437 de 2015 referente a la información homologada a reportar en el Catálogo General de Cuentas establecido mediante la Resolución 356 de 2007 (versión 2007.14 y sus modificaciones), establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 12. PROPÓSITO DEL REPORTE HOMOLOGADO. El propósito de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.14 y sus modificaciones, a partir del corte 31 de marzo del año 2016, es adelantar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

Las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, deben reportar a la Contaduría General de la Nación la información contable sobre los hechos económicos del año 2016, conforme al nuevo Marco normativo para empresas que no cotizan, y no captan ni administran ahorro del público, a través del Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 y sus modificaciones, permitiendo el seguimiento y medición del impacto por la aplicación del nuevo marco normativo. Por lo tanto, para el reporte del primer trimestre del año 2016, en desarrollo del Inciso segundo del Parágrafo 1 del Artículo 8 de la Resolución 437 de 2015, deberán tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- El reporte de información correspondiente a los saldos y movimientos conforme al nuevo marco normativo, se hará mediante un único formulario, en el cual están habilitados todos los códigos de los rubros correspondientes tanto al Catálogo General de Cuentas - Versión 2007.14 emitido mediante la Resolución 357 de 2007 y sus

modificaciones, como al Catálogo General de Cuentas – Versión 2015.1 emitido mediante la Resolución 139 de 2015.

- Los saldos iniciales al 1 de enero de 2016 serán por un lado los mismos saldos al 31 de diciembre de 2015 correspondientes al Catálogo General de Cuentas – Versión 2007.14 emitido mediante la Resolución 357 de 2007 y sus modificaciones, y por otro se incorporarán los obtenidos bajo los criterios del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, mediante la aplicación del numeral 2.2 Estados Financieros de Propósito general del período de transición, del Instructivo Nro. 002 de 2014 emanado de la Contaduría General de la Nación.
- Los reportes de los movimientos de los hechos económicos del primer trimestre de 2016 corresponden al reconocimiento bajo los criterios del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014.
- Los saldos al 31 de marzo de 2016 deberán corresponder únicamente a los del Catálogo General de Cuentas – Versión 2015.01 emitido mediante la Resolución 139 de 2015, de manera que se validará que las cuentas del Catálogo General de Cuentas Versión 2007.14 emitido mediante la Resolución 357 de 2007 y sus modificaciones, que no están contempladas dentro del Catálogo General de Cuentas – Versión 2015.01 sean igual a cero.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el Capítulo 4 de la Resolución 437 de 2015 las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014, durante el año 2016, adicional al reporte de la categoría Información Contable Pública - Convergencia deben realizar el proceso de homologación de los saldos del Catálogo General de Cuentas – Versión 2015.01 emitido mediante la Resolución 139 de 2015 al Catálogo General de Cuentas Versión 2007.14 emitido mediante la Resolución 357 de 2007 y sus modificaciones, para los diferentes formularios.

CONCEPTO No. 20162000016951 DEL 22-06-16

	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
1	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMA	Lineamientos contables para la fusión de las Empresas Sociales del Estado que conforman la red pública hospitalaria de Bogotá D.C., ordenada mediante Acuerdo Distrital 641 de 2016.
----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Contadora General de Bogotá D.C.

Secretaría Distrital de Hacienda

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500031042, de fecha 25 de abril de 2016, en la cual consulta sobre cómo proceder para la implementación del Marco normativo expedido mediante la Resolución 414 de 2014, con ocasión de la fusión de las Empresas Sociales del Estado que conforman la red pública hospitalaria de Bogotá D.C., ordenada por el Concejo Distrital mediante el Acuerdo 641 de 2016.

En mesa de trabajo desarrollada con funcionarios de las secretarías distritales de Salud y Hacienda y con representantes de las Empresas Sociales del Estado (creadas y aquellas objeto de fusión), en la cual se expusieron las acciones del Distrito Capital hasta esa fecha, en materia organizacional, presupuestal, laboral y contractual frente al proceso ordenado por el Concejo de la ciudad, se observó lo siguiente:

Es probable que la fusión se perfeccione antes de terminar la vigencia 2016, donde las 22 ESEs serán absorbidas por 4 nuevas Empresas Sociales del Estado, y dejarán de existir como entes jurídicos independientes, pero continuarán funcionando como Unidades de prestación de servicios conservando el nombre de las actuales prestadoras de servicios, para lo cual cada representante legal de las nuevas Empresas emitió una Resolución mediante la cual se liquidó el presupuesto de rentas e ingresos y de inversiones y gastos correspondiente, pero cada una de las ESEs objeto de fusión continúan desarrollando sus actividades ordinarias de forma independiente.

En desarrollo del proceso de fusión, el CONFIS Distrital en la sesión No. 04 del 12 de abril de 2016, mediante Resolución No 05 de 2016, publicada en el registro Distrital N° 5817 de fecha 19 de abril del 2016, aprobó el presupuesto de Ingresos y de gastos e inversiones de las nuevas cuatro (04) Empresas Sociales del Estado denominadas Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E., resultantes de la fusión ordenada por el Concejo de la ciudad mediante el Acuerdo 641 de 2016.

Que, en materia laboral, cada una de las nuevas cuatro (04) Empresas Sociales del Estado resultantes o Subredes Integradas de Servicios de Salud ESE, mediante Resolución de fecha

19 de abril de 2016, incorporaron a su nómina la planta de personal de los hospitales objeto de fusión.

De concretarse la fusión, la totalidad de los derechos y obligaciones de las veintidós (22) ESEs fusionadas, de conformidad con lo señalado en el Artículo 5º del Acuerdo 641 de 2016, incluidos los asuntos de carácter contractual, laboral y tributario, entre otros, serán legalmente subrogados en las Empresas Sociales del Estado que resulten de la fusión ordenada por el Concejo de la ciudad, por tanto ante la eventualidad de algún incumplimiento de las obligaciones que tengan las veintidós (22) E.S.E. objeto de fusión, los acreedores deberían ejercer sus derechos en contra de la nueva Subred Integrada de Servicios de Salud E.S.E correspondiente.

Las cuatro (04) Empresas Sociales del Estado denominadas Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E., resultantes de la Fusión establecida en el Acuerdo 641 de 2016, no disponen de un Sistema de Información tanto asistencial como financiero que permita adelantar el proceso contable de manera integrada y que cumpla con los requisitos mínimos requeridos para desarrollar su gestión de forma individualizada. Por tal razón, cada “Unidad Prestadora de Servicios de Salud” (E.S.E suprimida producto de la fusión) que conforma legalmente la nueva Subred Integrada de Servicios de Salud E.S.E correspondiente continúa registrando las operaciones que realiza en desarrollo de su gestión en el sistema de información que utilizaba antes de la fusión.

Las veintidós (22) Empresas Sociales del Estado de la red pública hospitalaria de Bogotá D.C. optaron por aplicar el cronograma definido en el parágrafo 1 del Artículo 3o. de la Resolución 414 de 2014 (modificado por el artículo 2o de la Resolución 663 de 2015) para las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS).

Que, si bien es cierto que para efectos presupuestales y laborales se emitieron actos administrativos, no existe una acción integral que permita establecer claramente la fecha oficial en que se producirá el corte definitivo de cuentas en las ESEs objeto de fusión y la fecha en que inician operaciones las nuevas ESEs.

En lo corrido del periodo contable 2016, las Empresas Sociales del Estado objeto de fusión han seguido aplicando, para todos los efectos legales, el Régimen de Contabilidad Pública precedente y, simultáneamente, han venido adelantando las actividades necesarias para ejecutar el proceso contable de acuerdo con el nuevo marco normativo.

CONSIDERACIONES

El Concejo de Bogotá D.C., mediante Acuerdo No. 641 de 2016, ordenó la reorganización del Sector Salud y la fusión de las Empresas Sociales del Estado que conforman la red hospitalaria de Bogotá D.C., adscritas a la Secretaría Distrital de Salud, señalando en el Artículo 3º, lo siguiente:

ARTÍCULO 1º. Objeto. El presente Acuerdo tiene por objeto efectuar la reorganización del sector salud en el Distrito Capital definiendo las entidades y organismos que lo conforman, para lo cual se determinará la fusión de algunas entidades y la creación de otras.

ARTÍCULO 2º. Fusión de Empresas Sociales del Estado. Fusionar las siguientes Empresas Sociales del Estado, adscritas a la Secretaría Distrital de Salud de Bogotá, D.C., como sigue:

(...)

ARTÍCULO 3º. Transición del proceso de fusión de las ESE. Con el fin de efectuar la expedición de los actos administrativos, presupuestales y demás trámites necesarios para el perfeccionamiento del proceso de fusión de las Empresas Sociales del Estado, se establece un periodo de transición de un año contado a partir de la expedición del presente Acuerdo.

(...)(Subrayado fuera de texto)

El mismo Acuerdo 641 de 2016, en el Artículo 5º, dispone:

ARTÍCULO 5º. Subrogación de derechos y obligaciones. Subrogar en las Empresas Sociales del Estado, que resultan de la fusión ordenada mediante el presente Acuerdo, las obligaciones y derechos de toda índole pertenecientes a las Empresas Sociales del Estado fusionadas.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Los representantes legales de las nuevas Empresas emitieron una Resolución mediante la cual se liquidó el presupuesto de rentas e ingresos y de inversiones y gastos correspondiente y, en el Artículo Tercero de cada acto administrativo, como en el caso de Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente Empres Social del Estado, se dispuso lo siguiente:

ARTICULO TERCERO. Para efectos del trámite presupuestal de liquidación del presupuesto de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente Empresa Social del Estado, las Unidades Prestadoras de Servicios de Salud que se fusionaron en la Subred se organizan para la ejecución presupuestal como Unidades Ejecutoras y continuaran con el actual manejo presupuestal y financiero, garantizando el normal flujo de ingresos y gastos necesarios para la terminación de la actual vigencia fiscal.

(Subrayado fuera de texto)

La Contaduría General de la Nación, mediante Resolución 414 de 2014, incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y 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 y que fueron 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.

El Marco Conceptual que conforma la Resolución 414 de 2014, en el numeral 1. Caracterización en las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, dentro de otros aspectos, afirma:

(...) Además, se caracterizan porque son entidades que tienen la facultad de contratar en su propio nombre; tienen capacidad financiera y operativa para ejecutar actividades; venden bienes y/o prestan servicios de lo cual obtienen beneficios o recuperan el costo total en el curso normal de su operación; no dependen generalmente de una financiación continua e indefinida por parte del gobierno nacional, departamental, municipal o distrital, para permanecer como un negocio en marcha; y son controladas por una entidad del sector público. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 1 del artículo 2º de la Resolución 663 de 2015, que modificó la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

PARÁGRAFO 1o. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 1o de enero y el 31 de diciembre de 2016. Durante este periodo, las empresas que conforman el SGSSS 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 2016, las empresas que conforman el SGSSS 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.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Las empresas que conforman el SGSSS, que opten por aplicar el Marco normativo anexo a la presente resolución, de conformidad con el cronograma previsto en el párrafo 1o de este artículo informarán tal decisión a la Superintendencia Nacional de Salud y a la Contaduría General de la Nación, a más tardar el 5 de febrero de 2016. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dado que actualmente no existe claridad sobre el momento en que se formalizará la fusión de las Empresas Sociales del Estado ESE de Bogotá D.C., corresponde a la Administración Distrital determinar cuál será la fecha de cierre contable definitivo de los veintidós (22)

Hospitales fusionados y, consecuentemente, la fecha en que se dará inicio al proceso contable en las nuevas cuatro (4) Empresas Sociales del Estado de Bogotá D.C., tal como lo establece la Ley 87 de 1993 y, en particular, por lo dispuesto en el Artículo 3º del Acuerdo 641 de 2016. Por tanto, a continuación se indican lineamientos a seguir según los escenarios probables:

- Cuando la fusión se formaliza antes del 16 de septiembre de 2016

Las Empresas Sociales del Estado objeto de fusión deberán elaborar, certificar y presentar estados financieros en la fecha de cierre contable establecido por la Administración Distrital, preparados mediante la aplicación del Régimen de Contabilidad precedente y, de forma simultánea, también prepararán y presentarán la información contable en los términos señalados por la CGN en la Resolución 414 de 2014 e Instructivo 002 de 2014.

Los responsables del proceso contable en las nuevas Empresas Sociales del Estado, denominadas Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E. resultantes de la fusión, consolidarán la información contable recibida de las Empresas Sociales del Estado fusionadas, tanto la elaborada mediante la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente como la producida en aplicación del nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 y el Instructivo 002 de 2014.

Como resultado del proceso de consolidación de la información contable a que hacen referencia los párrafos anteriores, se obtendrán los estados financieros iniciales de las Subredes Integradas de Servicios de Salud (E.S.E.). Durante el periodo restante de la vigencia 2016, para todos los efectos legales, continuarán aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente. De manera simultánea, prepararán la información contable 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.

Las nuevas Empresas Sociales del Estado, en las fechas que para tal efecto disponga oficialmente la Contaduría General de la Nación y para todos los efectos legales, presentarán la información contable con corte a 31 de diciembre de 2016, elaborada mediante la aplicación del RCP precedente. Igualmente, a esa fecha reportarán la información contable obtenida producto de la aplicación del nuevo marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014.

El 16 de septiembre de 2016, en cumplimiento de lo señalado por la CGN en la Resolución 108 de 2016, las Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E. del Distrito Capital presentarán a la Contaduría General de la Nación el Estado de Situación Financiera inicial, cuyos datos corresponderán a los obtenidos en desarrollo del proceso de consolidación de la información presentada por los Hospitales en aplicación de lo dispuesto por la CGN en la Resolución 414 de 2014 en la fecha de cierre definitivo de sus operaciones contables.

- **Cuando la fusión se formaliza con posterioridad al 16 de septiembre y hasta el 31 de Diciembre de 2016**

En este caso, las veintidós (22) Empresas Sociales del Estado objeto de fusión deberán cumplir lo señalado por la Contaduría General de la Nación CGN en el Instructivo 002 de 2014, de tal forma que deberán presentar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA a 1º de enero de 2016, dentro del plazo previsto por la CGN en la Resolución 108 de 2016.

Para todos los efectos legales, durante el transcurso de la vigencia en curso y hasta la fecha de cierre definitivo de sus operaciones contables, las Empresas Sociales del Estado objeto de fusión adelantarán el proceso contable en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente. De manera simultánea, hasta esa fecha también ejecutarán el proceso contable y presentarán información de acuerdo con el nuevo Marco normativo señalado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 414 de 2014 e Instructivo 002 de 2014.

De otro lado, en la fecha de inicio de operaciones contables, las Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E. resultantes de la fusión, consolidarán la información contable recibida de las Empresas Sociales del Estado objeto de fusión, la cual deberá incluir los reportes elaborados mediante la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente y la producida en aplicación del nuevo Marco normativo contable señalado por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 e Instructivo 002 de 2014.

Es decir que, durante el periodo restante de la vigencia en curso, si la fecha de cierre de operaciones contables en el ESE objeto de fusión se produce antes del 31 de diciembre de 2016, los responsables del proceso contable en las nuevas Empresas Sociales del Estado, para todos los efectos legales, adelantarán el proceso correspondiente y presentarán información contable aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente. De manera simultánea, ejecutarán el proceso contable 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.

Si la Administración Distrital decide que el 31 de diciembre de 2016 será la fecha de cierre definitivo de las operaciones contables del ESE objeto de fusión, éstas presentarán la información contable con corte a esa fecha atendiendo lo señalado en la regulación contable pública vigente correspondiente, incluido el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA el 16 de septiembre de 2016, de conformidad con lo señalado en la Resolución 108 de 2016.

- **Cuando la fusión se formaliza con posterioridad al 31 de Diciembre de 2016**

Si la fusión se formaliza el 1 de Enero de 2017 o en una fecha posterior, las Empresas Sociales del Estado objeto de fusión, deberán adelantar en ese período el proceso contable adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante el anexo a la Resolución 414 de 2014. Por su parte las nuevas Empresas Sociales del Estado resultantes de la fusión, iniciarán su gestión

contable a partir de la consolidación contable recibida de las Empresas objeto de fusión y continuarán su proceso en aplicación del Marco normativo antes señalado.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004901 del 03-03-2016

20162000008571 del 13-03-2016

20162000015071 del 09-06-2016

20162000016861 del 21-06-2016

CONCEPTO No. 20162000021561 DEL 12-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que No Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Combinación de negocios
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para atender lo dispuesto por el Concejo de Bogotá D.C. en el Acuerdo No. 643 del 12 de mayo de 2016, mediante el cual se ordenó la fusión por absorción de METROVIVIENDA en la EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA DE BOGOTÁ D.C.

Doctor

EDUARDO AGUIRRE MONROY

Gerente General

Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C. – ERU

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500038852, del 27 de mayo de 2016, donde solicita concepto en relación con el procedimiento contable que deben adelantar las empresas afectadas con lo dispuesto por el Concejo de Bogotá D.C. en el Acuerdo No. 643 del 12 de mayo de 2016, mediante el cual ordenó la fusión por absorción de Metrovivienda en la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C.

Para tal efecto, se pregunta:

- ¿Cuál es el marco normativo que aplicaría la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.? y ¿Cuál sería el procedimiento contable a aplicar para la incorporación inicial de los activos y pasivos que deba entregar METROVIVIENDA?
- ¿Cuál es el marco normativo que debe aplicar Metrovivienda, entidad absorbida por la Empresa de Renovación La Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C.? ¿Debe aplicar el marco normativo contable establecido mediante Resolución 414 de 2014 o el adoptado con la Resolución 533 de 2015?
- ¿Esta nueva situación de la entidad, daría lugar a cambio del código institucional, teniendo en cuenta que la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C., solo cambio su denominación?

CONSIDERACIONES

El Concejo de Bogotá D.C, mediante Acuerdo 643 de 2016, "Por el cual se fusiona Metrovivienda en la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C. - ERU, y se dictan otras disposiciones", en los Artículos 1, 2 y 7, dispuso lo siguiente:

Artículo 1. Fusión y denominación. Fusiónesse por absorción METROVIVIENDA, empresa creada por el Acuerdo 15 de 1998 en la EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA DE BOGOTÁ D.C. - ERU, constituida en virtud del Acuerdo 33 de 1999, la cual en adelante se denominará como EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C.

Artículo 2. Naturaleza Jurídica. La EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C. es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, vinculada al Sector Hábitat de la administración distrital y sujeta al régimen de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado. (...)

Artículo 7. Patrimonio. El patrimonio de la EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C. estará conformado por: (...)

4. Los derechos y obligaciones que posea la EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA DE BOGOTÁ D.C. - ERU y METROVIVIENDA al momento de proceder a la fusión por absorción.

Parágrafo. También harán parte del patrimonio de la EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO DE BOGOTÁ D.C., los derechos y participaciones que tiene

METROVIVIENDA a título de constituyente, fideicomitente ejecutor, administrador de recursos, miembro de la Junta del Fideicomiso, Fideicomisario o Beneficiario o cualquier otra modalidad de participación o posición contractual que tenga METROVIVIENDA, en las fiducias públicas y privadas, encargos fiduciarios, y recursos en productos financieros constitutivos o asociados a portafolios de inversión, vigentes o en proceso de liquidación a la fecha de la puesta en funcionamiento de la empresa en virtud de la fusión por absorción realizada. (Subrayados fuera de texto)

En el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2015, en el CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, numeral 3. COMBINACIÓN DE NEGOCIOS, se dispone:

- **COMBINACIÓN DE NEGOCIOS**

Una combinación de negocios es una transacción u otro suceso en el que la empresa obtiene el control de uno o más negocios. Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de dirigirse y gestionarse con el fin de proporcionar directamente, una rentabilidad a los inversores u otros propietarios y a los miembros o partícipes en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos.

Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo, lo que incluye pero no se limita a lo siguiente:

- uno o más negocios se convierten en subsidiarias de una adquirente o los activos netos de uno o más negocios se fusionan legalmente en la adquirente;
- una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o los propietarios de una entidad que se combina transfieren sus participaciones en el patrimonio a otra entidad que se combina o a sus propietarios;
- todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones en el patrimonio, a una nueva entidad constituida (en ocasiones conocida como una combinación por absorción o por puesta en conjunto) o
- un grupo de anteriores propietarios de una de las entidades que se combinan obtiene el control de la entidad combinada.

Cuando los activos adquiridos no sean un negocio, la empresa contabilizará la transacción o el otro suceso como la adquisición de un activo. Para tal efecto, el costo de los activos se distribuirá entre los activos individualmente identificables y los pasivos, con base en

sus valores razonables relativos en la fecha de la compra. Esta transacción o suceso no dará lugar a una plusvalía.

.1 Aplicación del método de la adquisición

La empresa contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición, el cual requiere lo siguiente:

- a) la identificación de la adquirente;
- b) la determinación de la fecha de adquisición;
- c) el reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y de cualquier participación no controladora en la adquirida; y
- d) el reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos favorables.

.1.1 Identificación de la adquirente

En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente. La adquirente es la entidad que obtiene el control de las demás entidades o negocios objeto de la combinación. Para la determinación del control, la empresa aplicará los criterios establecidos en la Norma de Inversiones en Controladas.

(...).

.1.2 Determinación de la fecha de adquisición

La fecha de adquisición es aquella en la que se obtiene el control de las demás entidades o negocios objeto de la combinación. Por lo general, es el momento cuando la adquirente transfiere legalmente la contraprestación, adquiere los activos y asume los pasivos de la adquirida. No obstante, en algunas ocasiones, el control se puede obtener en una fecha anterior o posterior. Por ello, para determinar la fecha de adquisición, la empresa considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes.

.1.3 Activos identificables adquiridos, pasivos asumidos y participación no controladora en la entidad adquirida

.1.3.1 Reconocimiento

En la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en el negocio o negocios adquiridos.

Para que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos sean reconocidos, estos deberán cumplir los siguientes requisitos:

- satisfacer, a la fecha de la adquisición, las definiciones de activos y pasivos del Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; y
- ser parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambiaron en la transacción de la combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas. (...)

Para el reconocimiento de activos y pasivos contingentes en una combinación de negocios, no se aplicarán los criterios definidos en la Norma de Activos y Pasivos Contingentes. En virtud de esta excepción, la adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición, un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios cuando sea una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad. En consecuencia, se reconocerá un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable una salida de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar la obligación. Los pasivos contingentes derivados de obligaciones posibles no se reconocerán en la combinación de negocios. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1) Marco normativo aplicable por la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C y procedimiento contable a aplicar en cumplimiento con el acuerdo que ordena la fusión por absorción.

El Marco normativo contable que debe atender la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C para cumplir lo dispuesto por el Concejo de Bogotá D.C. en el Acuerdo No. 643 del 12 de mayo de 2016, con el que se ordenó la fusión por absorción de Metrovivienda en esa Empresa, es el Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, expedida por la CGN.

El procedimiento aplicable es el señalado, en lo correspondiente, en el numeral 3 Combinación de negocios, del capítulo 6° NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, de las normas anexas a la Resolución 414 de 2014.

2) Marco normativo aplicable por Metrovivienda.

De otro lado, Metrovivienda, entidad fusionada por absorción en la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C, deberá preparar la información contable con base en el conjunto normativo que conforma el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, y de manera especial deberá aplicar el Capítulo XVI, Título II, “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de supresión, liquidación, fusión y escisión”, en atención a que el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, en sesión adelantada el 4 de septiembre de 2015, clasificó a METROVIVIENDA dentro del grupo de entidades que hacen parte del sector gobierno y, por ello, durante la vigencia 2016 debe aplicar el RCP precedente.

- Código Institucional

Ahora bien, para todos los efectos, el código institucional para la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá D.C. es el mismo asignado a la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C., con el cual se continuará el proceso de reporte de la información contable a la CGN, a través del sistema CHIP.

CONCEPTO No. 20162000021671 DEL 16-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Valoración de propiedades planta y equipo con base en un avalúo técnico realizado en el año 2013

Doctora
LADY PATRICIA AFRICANO
Contadora Pública
ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500044502, del 28 de junio del 2016, en la cual pregunta si es posible presentar el ESFA de una entidad de salud (ESE) utilizando la información actualizada según el IPC de un avalúo comercial realizado en el año 2013, cuando las propiedades, planta y equipo han sufrido mejoras significativas en los años 2014 y 2015.

En relación con su consulta, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

En el Instructivo 002 de 2014, emitido por la CGN, la sección 1.1.9 Propiedades, planta y equipo, se indica la siguiente alternativa para la medición:

“[Medir] 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 del texto)

Al respecto de la medición del activo, si se hubiera aplicado el nuevo marco normativo, anexo a la Resolución 414 de 2014, emitida por la CGN, en el concepto N° 120165500009252 del 18 de marzo del 2016, emitido por la CGN, se lee entre otras conclusiones que:

“... Si las erogaciones ... incrementan la capacidad operativa del activo serán reconocidas como mayor valor del mismo, siempre que contribuyan a la obtención de beneficios económicos futuros...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

No es posible utilizar el valor actualizado del avalúo técnico realizado en el año 2013 dado que este valor no es comparable con el valor en libros que los activos tendrían si se hubiera aplicado la Norma de propiedades, planta y equipo, toda vez que las mejoras significativas hechas durante los años 2014 y 2015, si incrementaron la capacidad operativa de los activos, son un mayor valor no incluido en el valor obtenido del avalúo técnico del año 2013. Por lo tanto, la Empresa deberá buscar una alternativa que represente la realidad económica de los activos.

CONCEPTO No. 20162000023081 DEL 30-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedencia del registro de obligaciones por prestación de servicios, independientemente del pago de la seguridad social.

Doctor
 ÁLVARO PÉREZ LUCAS
 Contador
 Hospital Regional de Sincelejo
 Sincelejo – Sucre

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500044182 , del 28 de junio de 2016, mediante la cual solicita información sobre si para efectos de reconocimiento del costo en la prestación del servicio es obligatorio exigir el soporte del pago de Seguridad Social.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 13 de la Ley N° 797 de 2003, estableció:

“Artículo 13. Características del Sistema General de Pensiones.

a) La afiliación es obligatoria para todos los trabajadores dependientes e independientes;”
 (Subrayados fuera del texto)

Posteriormente, la Ley N° 1393 de 2010 en su artículo 26, prescribe:

“Artículo 26

La celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de contratos de prestación de servicios estará condicionada a la verificación por parte del contratante de la afiliación y pago de los aportes al sistema de protección social, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional”. (Subrayados fuera del texto)

Con relación a la normativa 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 incluido en el Marco Normativo de la Resolución N° 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 del 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 N°414 de 2014, establecen:

“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. (...)

6.2.2 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. (...)

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". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto, en cumplimiento del Principio de Devengo y de las Normas sobre pasivo y cuentas por pagar de que tratan los anexos de la Resolución 414 de 2014, el Hospital debe reconocer una cuenta por pagar, contabilizando el valor establecido por concepto de prestación de servicios, siempre que se haya configurado un hecho pasado, cuya medición sea fiable y conlleve al desprendimiento de flujos de efectivo, independientemente del cumplimiento de formalidades exigidas para el pago, toda vez que los hechos económicos se causan en el momento en que surgen los derechos o las obligaciones, aunque los flujos de efectivo solo se realicen en el futuro.

Ahora bien, para la celebración y pago de los contratos y demás efectos de orden legal, la entidad deberá dar cumplimiento a los requisitos u obligaciones relacionadas con la afiliación y pago de la Seguridad social, que impongan las normas de orden superior aplicables.

CONCEPTO No. 20162000023811 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos que no han sido registrados en la contabilidad, pero se encuentran en uso Soportes del registro de activos no reconocidos por la empresa Bienes pendientes por reconocer en contabilidad que no han ingresado al almacén de una empresa pública

Señora
GLADYS YANETH CAIPE CASANOVA
Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500049232, del 18 de julio del 2016, en la cual formula las siguientes preguntas al respecto de los activos de empresas que no se encuentran registrados en contabilidad, pero que están en uso:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se les debe realizar?
2. ¿Mediante qué acto administrativo se debe hacer?
3. ¿Cómo proceder si el área de almacén no lo ha ingresado al sistema?

En relación con su consulta, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

1. Al respecto de su primera pregunta, este Despacho contempla las siguientes consideraciones:

El Marco Conceptual, que hace parte del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, prescribe las siguientes definiciones:

“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. (...)

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. ... (...)

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...

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)

Adicionalmente, el Marco Normativo para estas empresas, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, indica en la Norma de 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...

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 reexpresarán 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." (Subrayado fuera del texto)

2. Sobre la segunda pregunta, en el Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, se puede leer que:

“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. (...)

Sección 3.7. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados. (...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.” (Subrayado fuera del texto)

Respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución N° 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución N° 193 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6°, determina:

“Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1° de enero de 2018.”

3. En cuanto a la tercera pregunta, adicional a las consideraciones expuestas para la anterior pregunta, en el citado Procedimiento se menciona que:

“3.3. Registro de la totalidad de las operaciones

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, respecto de los activos de empresas que no se encuentran registrados en contabilidad, pero que están en uso, se concluye lo siguiente:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se les debe realizar?

Observando la característica fundamental de la información financiera de la Representación fiel de los hechos económicos, si la empresa pública se encuentra utilizando bienes que cumplen con la definición de activos acorde con el Marco Conceptual citado en las consideraciones, esta deberá reconocerlos y clasificarlos de acuerdo a la intención que sobre ellos tenga, a la luz de lo contemplado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación.

La falta de reconocimiento de los activos que se encuentran en uso por la Empresa, es una omisión en los estados financieros, por lo cual, se deberá evaluar si la cuantía de los activos que se dejaron de reconocer es material, caso en el que deberá reexpresar retroactivamente la falta de reconocimiento de cada activo; si la cuantía de los activos resultara ser inmaterial, el reconocimiento de los activos se hará de manera prospectiva. Esto acorde con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

El registro de los activos en uso, obedecerá al hecho pasado que generó cada activo, en cuanto estos han podido ser adquiridos a título oneroso, recibidos en una transferencia sin contraprestación, una permuta u otra forma de incorporación a las actividades misionales de la Empresa.

2. ¿Mediante qué acto administrativo se debe hacer?

El acto administrativo por el cual se reconozcan los nuevos activos será decisión administrativa de la empresa pública, observando las disposiciones legales que le apliquen a cada activo y las políticas y demás criterios establecidos por la Empresa, teniendo en cuenta que tanto desde la perspectiva del actual Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, como desde lo preceptuado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, corresponde a la Entidad analizar y evaluar los múltiples tipos de documentos que soporten las operaciones, todo ello acorde con sus características particulares.

3. ¿Cómo proceder si el área de almacén no lo ha ingresado al sistema?

Acorde con el Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, corresponde a la esfera administrativa de la Empresa adoptar las medidas conducentes a sincronizar las funciones y procedimientos entre las diferentes áreas, a efectos de garantizar que todos los hechos económicos sucedidos sean vinculados al proceso contable, por lo que, la Empresa deberá hacer la gestión suficiente para que los bienes sean registrados en la contabilidad, de manera completa y oportuna, como se indicó en la respuesta a la primera pregunta.

CONCEPTO No. 20162000025941 DEL 09-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cómo proceder con los avalúos realizados sobre inmuebles para la elaboración del ESFA a corte al 1° de enero de 2016, por parte de una E.S.E. que se acogió al cronograma de aplicación dispuesto en la Resolución N° 663 de 2015.

Doctora
OLGA MERY LÓPEZ CASTAÑO
Líder Contable
E.S.E. Metrosalud
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550005086-2, del día 26 de julio de 2016, en la cual indica que, con ocasión de la elaboración del estado de situación financiera de apertura – ESFA con corte al 31 de diciembre de 2015, la entidad contrató la realización de avalúos en terrenos y edificaciones de aproximadamente 55 hospitales.

Teniendo en cuenta que la E.S.E. Metrosalud se acogió al plazo establecido en la Resolución N° 663 de 2015 y el costo de los avalúos tuvieron un costo significativamente alto para la entidad, solicitan orientación sobre la forma como el Hospital debe proceder con la incorporación de los avalúos realizados, en el ESFA con corte al 31 de diciembre de 2015.

Telefónicamente se aclara con la consultante que su inquietud corresponde a la forma como el Hospital debe proceder con la incorporación de los avalúos realizados, inicialmente para el ESFA con corte al 1° de enero de 2015, en el ESFA a 1° de enero de 2016.

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 de 2014 señala los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, entre los cuales se destacan los de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión, así:

“(...) d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...) 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. (...)

(...) d) Medir cada partida de una clase de propiedades de inversión utilizando alguna de las siguientes alternativas:

(...) 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)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El Instructivo N° 002 de 2014 presenta las actividades que deben realizar las empresas para la elaboración del estado de situación financiera de apertura – ESFA que, entre otras, señala la medición de cada partida de una clase de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión utilizando alguna de las tres alternativas dispuestas en los numerales 1.1.9 y 1.1.10 de dicho Instructivo.

Para efectos de la medición inicial de las edificaciones y terrenos de la E.S.E. Metrosalud, habiéndose acogido al cronograma de aplicación del nuevo Marco Normativo contenido en la Resolución N° 663 de 2015 y contando con un avalúo técnico efectuado en el año 2014, podrá optar por la alternativa tres la cual señala como criterio de medición de cada partida de una clase de propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, tomando como base el avalúo realizado, siempre que éste 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.

De cumplirse con las condiciones señaladas en el párrafo inmediatamente anterior, el valor de dicho avalúo se ajustará para reflejar cambios, con un índice general o específico de precios, teniendo en cuenta para ello las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2015, 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 2015, 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 2015 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

El Hospital evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida, de conformidad con lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20162000030441 DEL 10-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las transacciones efectuadas entre las unidades de negocio y aplicabilidad de la norma sobre segmentos de operación

Doctora
FRANCISCA MIREYA CORTÉS CONRADO
Directora de contabilidad
E.S.P. Empresas Municipales de Cali E.I.C.E
Santiago de Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005483-2, del 9 de agosto de 2016, en la cual solicita el procedimiento contable para las operaciones entre las unidades de negocios o los segmentos de operación de una misma empresa y el análisis en cuanto a si es procedente la aplicación de los segmentos de operación para cada servicio, bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del Capítulo VI del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, desarrolla la Norma de segmentos de operación en los siguientes términos:

“4. SEGMENTOS DE OPERACIÓN

Un segmento de operación es un componente de la empresa sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada; que desarrolla actividades de negocio, por las cuales genera ingresos e incurre en gastos y costos; y cuyos resultados de operación son revisados

en forma regular por el responsable de las decisiones de operación sobre los recursos asignados al segmento y de la evaluación de su desempeño.

Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información por segmentos, la empresa aplicará la presente Norma.

4.1 Presentación

La empresa presentará de manera separada, información sobre cada uno de los segmentos de operación que cumplan con los criterios para ser identificados como tal o que resulten de la combinación de dos o más segmentos de operación en la medida en que a) permitan evaluar la naturaleza y los efectos financieros de las actividades de negocio que desarrollen y los entornos económicos en los que operen; y b) posean características económicas parecidas y sean similares en términos de la naturaleza de los productos y los servicios, la naturaleza de los procesos de producción, el tipo o categoría de clientes a los que destinen sus productos y servicios, los métodos empleados para distribuir sus productos o prestar sus servicios y la naturaleza del marco normativo aplicable. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y modificaciones, describe la cuenta que se indica a continuación:

“3208 – CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos otorgados para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión.
- 2- El valor reclasificado a la cuenta Patrimonio de empresas en procesos especiales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la empresa no societaria.
- 2- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Las entidades tienen autonomía para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se ajuste a sus necesidades y requerimientos, de manera que el proceso contable que definan debe estar acorde a su estructura y características propias.

Así mismo, las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público decidirán, si lo considera relevante, la aplicación de la Norma de segmentos de operación, contenida en el Capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, para que los usuarios evalúen la naturaleza y los impactos financieros de las actividades que desarrolla, los entornos económicos en los que opera y sirva como insumo para la toma de decisiones, la cual permite presentar, mediante revelación en notas a los estados financieros, información separada por cada uno de los segmentos de operación, siempre que sean componentes sobre los cuales se dispone información diferenciada.

Con relación al tratamiento contable de las operaciones intra-negocios, cuando las entidades sujetas al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán integralmente, el CGC dispuesto en el anexo de la Resolución N° 139 de 2015, modificado por la Resolución N° 466 de 2016, para el registro de sus operaciones, ya sea a título gratuito mediante el registro de un ingreso y gasto por subvención con sus respectivas contrapartidas, o a título oneroso mediante el registro de un derecho y un ingreso por la unidad que efectúa la venta de bienes o servicios; y un gasto y su correlativo pasivo por la unidad que efectúa la adquisición. Por lo anterior, la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.

CONCEPTO No. 20162000031281 DEL 13-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	<ul style="list-style-type: none"> - Comparabilidad como característica de mejora de la utilidad de la información contable pública - Periodo de transición

	<ul style="list-style-type: none"> - Uniformidad en la aplicación de políticas contables - Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA de los hospitales objeto de fusión, de conformidad con lo ordenado por el Concejo de Bogotá D.C. mediante Acuerdo N° 641 de 2016
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 MARIA CLEMENCIA PINZÓN IREGUI
 Gerente
 Subred Integrada de Servicios de Salud Norte E.S.E.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500046132, del 6 de julio de 2016, mediante la cual solicita aclarar la concordancia entre lo señalado en el concepto No. 20162000016951 del 22 de junio de 2016 y lo dispuesto en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera por parte de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido por la CGN mediante Resolución N° 414 de 2014. Al respecto, solicita pronunciamiento frente a los siguientes temas:

1. El Marco conceptual sobre la característica de mejora - comparabilidad
2. El propósito del período de transición
3. Principio de contabilidad pública de Uniformidad
4. Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA por cada uno de los hospitales a fusionar conforme lo establece lo Resolución N° 108 de 2016

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera en 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, respecto de las características cualitativas de la información contable pública, en el numeral 4.2.1., señala:

“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. (...)”

El citado Marco Conceptual, en el numeral 5 hace referencia a las pautas básicas o macro-reglas que deben orientar el proceso de generación de información en las empresas, señalando, entre otros, los siguientes principios de contabilidad:

“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. (...)”

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.

Periodo Contable: corresponde al tiempo máximo en que la empresa mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexas a la Resolución 414 de 2014, en el Capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, numeral 5.1, señala:

“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)

La Contaduría General de la Nación, mediante oficio radicado con el No. 20162000016951 de fecha 22 de junio de 2016, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, Contadora General del Distrito Capital, indicó lo siguiente:

“1. Cuando la fusión se formaliza antes del 16 de septiembre de 2016

Las Empresas Sociales del Estado objeto de fusión deberán elaborar, certificar y presentar estados financieros en la fecha de cierre contable establecido por la Administración Distrital, preparados mediante la aplicación del Régimen de Contabilidad precedente y, de forma simultánea, también prepararán y presentarán la información contable en los términos señalados por la CGN en la Resolución 414 de 2014 e Instructivo 002 de 2014.

Los responsables del proceso contable en las nuevas Empresas Sociales del Estado, denominadas Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E., resultantes de la fusión, consolidarán la información contable recibida de las Empresas Sociales del Estado fusionadas, tanto la elaborada mediante la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente como la producida en aplicación del nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014 y el Instructivo 002 de 2014. (...)

Como resultado del proceso de consolidación de la información contable a que hacen referencia los párrafos anteriores, se obtendrán los estados financieros iniciales de las Subredes Integradas de Servicios de Salud (E.S.E.). Durante el periodo restante de la vigencia 2016, para todos los efectos legales, continuarán aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente. De manera simultánea, prepararán la información contable 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.

Las nuevas Empresas Sociales del Estado, en las fechas que para tal efecto disponga oficialmente la Contaduría General de la Nación y para todos los efectos legales, presentarán

la información contable con corte a 31 de diciembre de 2016, elaborada mediante la aplicación del RCP precedente. Igualmente, a esa fecha reportarán la información contable obtenida producto de la aplicación del nuevo marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución 414 de 2014.

El 16 de septiembre de 2016, en cumplimiento de lo señalado por la CGN en la Resolución 108 de 2016, las Subredes Integradas de Servicios de Salud E.S.E. del Distrito Capital presentarán a la Contaduría General de la Nación el Estado de Situación Financiera inicial, cuyos datos corresponderán a los obtenidos en desarrollo del proceso de consolidación de la información presentada por los Hospitales en aplicación de lo dispuesto por la CGN en la Resolución 414 de 2014 en la fecha de cierre definitivo de sus operaciones contables". (Subrayados fuera de texto)

El Acuerdo N° 017 de 1995, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., en los Artículos 9° y 10°, dispone lo siguiente:

"Artículo 9°.- Las funciones de la Dirección de Contabilidad del Distrito, bajo la responsabilidad directa del Contador General del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá son:

1. Llevar la contabilidad general del Distrito Capital en forma consolidada. (...)
4. Supervisar la consolidación de la Contabilidad General de las Entidades Descentralizadas, Fondos de Desarrollo Local, organismos de Control Distrital y Administración Central, de forma que permita determinar la situación financiera y patrimonial del Distrito Capital, de acuerdo con lo preceptuado sobre la materia por el Contador General de la Nación.

Artículo 10°.- En virtud de lo establecido en el presente Acuerdo le corresponde al Contador General del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá; ejercer las siguientes funciones: (...)

7. Consolidar la Contabilidad Distrital, tanto del Sector Central y de las Entidades Descentralizadas como de los organismos de control y el Concejo de Santa Fe de Bogotá, D.C., siguiendo para tal efecto las instrucciones proferidas por la Contaduría General de la Nación". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En principio es pertinente precisar que la regulación expedida mediante los nuevos marcos normativos expedidos por la CGN en desarrollo de Proyecto de modernización de la regulación contable, está concebida bajo criterios genéricos, y por lo tanto no define reglas ni procedimientos para circunstancias atípicas, como ha sido el proceso determinado en el Acuerdo N° 641 de 2016 expedido por el Concejo Distrital. Por lo tanto, las interpretaciones

por usted solicitadas sobre la comparabilidad de la información contable pública, el propósito del periodo de transición y la aplicación uniforme de las políticas contables serán resueltas bajo los propósitos transversales que han inspirado la expedición de los nuevos marcos normativos contables aplicables al sector público colombiano.

1. El Marco conceptual sobre la comparabilidad como característica de mejora

La comparabilidad está orientada a obtener criterios de medición transversales, que permitan correlacionar consistentemente las magnitudes de un mismo concepto, en momentos diferentes. Respecto a la comparabilidad como característica cualitativa que mejora la utilidad de la información financiera, en el numeral 4.2.1. Comparabilidad, del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de la Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, se establece: “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”.

El proceso de fusión de las veintidós (22) Empresas Sociales del Estado E.S.E. de Bogotá D.C., ordenado por el Concejo de Bogotá D.C. mediante Acuerdo N° 641 de 2016, por tratarse de un asunto de carácter excepcional, debe adelantarse sin perjuicio de lo previsto en la normatividad contable pública vigente aplicable a las empresas involucradas en el mismo, razón por la cual estos hospitales deben preparar y presentar estados financieros en los términos señalados en el concepto No. 20162000016951 del 22 de junio de 2016, atendiendo además todas las obligaciones previstas en las Resoluciones N° 414 de 2014 y 663 de 2015, hasta el cierre de sus operaciones.

Aunque no serán comparables las magnitudes presentadas en aquellos estados financieros que muestren datos sobre flujos económicos o monetarios, como ocurre con las cifras sobre resultados, flujos de efectivo o cambios en el patrimonio, por cuanto los períodos de reporte no tienen la misma duración, cada Subred deberá preparar y presentar un Estado de Situación Financiera comparativo entre el 31 de diciembre de 2016 y 1 de agosto de 2016, en tanto que cada hospital fusionado hará lo propio, presentando un estado de situación financiera en la fecha de terminación de sus operaciones comparado con los datos a 31 de diciembre de 2015, de tal forma que los usuarios puedan observar, identificar y comprender similitudes, cambios y diferencias entre partidas.

Lo anterior fundamenta la necesidad de contar con un Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2016 preparado por los hospitales objeto de esa fusión.

2. El propósito del período de transición

Dado que mediante el nuevo Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 se establecen nuevos criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, el período de transición es un mecanismo mediante el cual se viabiliza la implementación del cambio normativo, de tal forma que con ello se generan las condiciones necesarias para que las entidades tengan la posibilidad de adelantar un manejo contable paralelo bajo los nuevos parámetros, para que al inicio de la aplicación efectiva de ese Marco normativo, siguiendo los lineamientos definidos en el Instructivo N° 002 de 2014, se obtengan las cifras que dan origen a los nuevos estados financieros, que sustituyen los que se venían preparando bajo los criterios del Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Es por lo anterior, que de conformidad con lo señalado en numeral 1 del concepto N° 20162000016951 del 22 de junio de 2016, tanto a los hospitales fusionados y como a las nuevas subredes, se les exige procesar su información contable aplicando el Régimen de Contabilidad Pública precedente para todos los efectos legales y, paralelamente, llevar su contabilidad atendiendo lo previsto en el nuevo Marco normativo a cargo de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 414 de 2014.

3. Principio contable de Uniformidad

Como lo señala el numeral 5.1 de las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que hacen parte de lo dispuesto en la Resolución N° 414 de 2014, las políticas contables establecidas por la CGN, contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, deben aplicarse de manera uniforme para todas las transacciones, hechos y operaciones que sean similares. Solamente en algunos casos específicos, a partir de juicios profesionales, las empresas pueden seleccionar, documentar y aplicar políticas contables propias, pero para ello se debe considerar obligatoriamente lo definido por la CGN en el Marco Conceptual y las normas que se anexan a la citada Resolución.

Lo anterior significa que las ESE resultantes del proceso de fusión como también los veintidós (22) hospitales que conformaban la red pública hospitalaria de Bogotá D.C., sin excepción alguna, deberán aplicar los mismos criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación para todos los elementos de los estados financieros que tengan las mismas características, en tanto no cambien los supuestos que motivaron su elección y, como consecuencia de ello, no deberían presentarse divergencias.

Es necesario tener en cuenta que, en atención a lo señalado por el Concejo de Bogotá D.C. en los artículos 9º y 10º del Acuerdo 017 de 1995, corresponde a la Secretaría Distrital de Hacienda, a través de la Dirección Distrital de Contabilidad, garantizar la aplicación uniforme de las políticas contables emitidas por la CGN por parte del conjunto de entidades que conforman el sector público distrital.

4. Presentación del Estado de Situación Financiera de Apertura a 1º de enero de 2016 por parte de cada Empresa Social del Estado objeto de fusión

Las ESE que se acogieron a lo dispuesto por la CGN en la Resolución N° 663 de 2015, independientemente que se vean inmersas en procesos de fusión o transformación, tienen la obligación de preparar a 1º de enero de 2016 un 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 lineamientos señalados en el Instructivo N° 002 de 2014, requerimiento hecho explícito por la CGN en el numeral 1 del concepto CGN N° 20162000016951 de fecha 22 de junio de 2016, bajo la fundamentación expuesta en el numeral 1 El Marco conceptual sobre la comparabilidad como característica de mejora, de las conclusiones de este concepto, el cual deberán presentar a las autoridades que se lo exijan.

CONCEPTO No. 20162000034811 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco conceptual – Criterios de Medición Aplicación del valor intrínseco

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco conceptual – Criterios de Medición Aplicación del valor intrínseco

Señora
LIZETH JHONNA RAMIREZ
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500064622, del 23 de septiembre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de la aplicación del valor intrínseco como modelo de valoración.

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

CONSIDERACIONES

El reconocimiento de los elementos de los estados financieros requiere de un valor que se haya determinado con fiabilidad.

De conformidad con las bases de medición establecidas en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para Entidades de Gobierno, se establece:

“(…) 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. 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.

Costo Reexpresado: según este criterio, el costo histórico de activos y pasivos se actualiza con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones, o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable.

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. (…)

Valor presente neto: según este criterio, los activos se miden por el valor que resulta de descontar los flujos de efectivo netos futuros que se espera generen dichos activos durante el curso normal de la operación. Los pasivos se miden por el valor que resulta de descontar las salidas de efectivo netas futuras que se necesitan para pagar las obligaciones en el curso normal de la operación.

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.

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. Los pasivos se miden por el efectivo o equivalentes al efectivo, requeridos para cancelar las obligaciones en el curso normal de la operación. Las estimaciones del valor neto de realización se basarán en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas y se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los activos o pasivos. (...)”

Por su parte, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, respecto de las bases de medición establece:

“(...) Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad. (...)

Costo reexpresado

El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los activos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe

reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable. El costo reexpresado es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Costo amortizado

El costo amortizado corresponde al valor del activo inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

(...) Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad. (...)

Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. (...)

Valor en uso

El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad. (...)"

En el caso particular de los instrumentos de patrimonio que se clasifiquen como inversiones de administración de liquidez clasificadas en la categoría de costo, dado que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, tanto para el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan

ni Administran Ahorro del Público y para el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, se mantienen al costo y son objeto de estimación de deterioro. Al respecto se establece:

(...) El deterioro de estos instrumentos de patrimonio corresponde a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. (...)”

Respecto de las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, en ambos Marcos Normativos, se aplica como medición 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 del negocio conjunto, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio del negocio conjunto aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el resultado como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad controlada conjuntamente tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Los Marcos Normativos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para Entidades de Gobierno, no incorporan como base de medición para la valoración de activos el valor intrínseco. No obstante, este criterio entendido como el valor patrimonial de la participación en instrumentos de patrimonio, es empleado únicamente para los efectos de estimación de deterioro de las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

CONCEPTO No. 20162000036941 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Impedimento para reconocer la marca Tapa Roja como activo

Doctora
EMILSE MARROQUÍN SALAS
Subgerente Financiero
Fábrica de Licores del Tolima
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500066722, del 6 de octubre del 2016, en la cual solicita reconsiderar la posibilidad de reconocer la marca Tapa Roja a la luz de lo contenido en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN.

Al respecto, le manifestamos lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, indica en la Norma de 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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

La aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 es de obligatorio cumplimiento para todas las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Por lo tanto, la Fábrica de Licores del Tolima debe

aplicar lo indicado en la Norma de intangibles contenida en el Marco Normativo citado, en la cual, por expresa disposición no se permite el reconocimiento de marcas generadas internamente como activos intangibles.

CONCEPTO No. 20162000038041 DEL 29-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación Estados Financieros a 31 de Diciembre de 2015 bajo Resolución 414 de 2014.

Doctora
SANDRA MARTINA MORENO ZARTA
Profesional Universitario 04 Finanzas Corporativas
Contabilidad Subgerencia Económica
Transmilenio S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007075-2, del 25 de octubre de 2016, en la cual consulta:

1. ¿Debe la entidad elaborar un juego de estados financieros a 31 de diciembre de 2015, conforme lo dispone el Instructivo N° 002 de 2014?
2. De ser afirmativa la respuesta al interrogante anterior, ¿cómo se deberían preparar los estados financieros mencionados, si la CGN ha establecido que estos deben ser comparativos? Esto en razón a que la información financiera del año 2014 fue preparada y registrada bajo el marco el régimen de contabilidad pública establecido en la Resolución N° 354 de 2007.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 414 del 8 de septiembre de 2014, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a algunas empresas sujetas a su ámbito, establece:

“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. (...)

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.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- 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.
- 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.
- Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015. “(Subrayados fuera de texto)

El Instructivo N° 002 del 8 de septiembre de 2014, sobre las instrucciones para la transición al marco normativo para empresas que no cotizan el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece: (...)

“2. PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL (...)

La presentación de los estados financieros de propósito general se constituye en un eslabón fundamental y sistemático en el proceso de convergencia hacia el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. ...

Para el efecto, en el presente acápite se desarrollan los criterios de presentación que deberán ser aplicados por la empresa, para la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura y para la presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo Marco Normativo.

- **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.

Para su elaboración, la empresa utilizará hojas de trabajo en las cuales se presente la siguiente información:

- El valor en libros de cada una de las partidas del estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2014.
- El saldo inicial homologado a cada una de las partidas del estado de situación financiera con base en el nuevo Catálogo General de Cuentas aplicable, el cual se constituye en parte integral del nuevo Marco Normativo.
- El valor de los ajustes realizados a cada una de las partidas derivados del proceso de convergencia hacia el nuevo Marco Normativo.
- El saldo de cada una de las partidas en el estado de situación financiera de apertura, el cual es resultado de la sumatoria de la información obtenida en los literales b) y c). 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. Para efectos de su presentación, la empresa incluirá como mínimo las siguientes partidas con sus respectivos importes:

- efectivo y equivalentes al efectivo;
- inversiones de administración de liquidez;
- cuentas por cobrar;
- préstamos por cobrar;
- inventarios;
- inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos;
- propiedades, planta y equipo;
- propiedades de inversión;
- activos intangibles;
- activos biológicos;
- cuentas por pagar;
- préstamos por pagar;
- títulos emitidos;
- provisiones;
- pasivos por beneficios a los empleados;
- pasivos y activos por impuestos corrientes;
- pasivos y activos por impuestos diferidos;
- capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios; y
- participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio.

Así mismo, podrá presentar partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la empresa.

Adicionalmente, 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 de apertura.

- **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.

- **Primeros estados financieros de propósito general bajo el nuevo marco normativo**

Durante el periodo de aplicación, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, las empresas llevarán la contabilidad, para todos los efectos, conforme a los criterios señalados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Al 31 de diciembre de 2016, la empresa presentará los primeros estados financieros comparativos conforme al nuevo Marco Normativo, los cuales estarán conformados por:

- Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015;
- Estado del 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;
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015;
- Estado de flujos de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de enero al 1 de diciembre de 2015; y
- Las notas a los estados financieros en forma comparativa.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

1. En aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 de la CGN, Transmilenio S.A debe elaborar un juego de estados financieros a 31 de diciembre de 2015, conforme lo dispone el numeral

2. PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL del Instructivo N° 02 de 2014.

Estos estados, aunque no sirven para efectos legales, si tienen la finalidad de servir de base para elaborar los primeros estados financieros comparativos que deben prepararse y presentarse para todos los efectos, con ocasión del corte al 31 de diciembre de 2016.

2. Los Estados financieros del año 2015, que servirán de base para elaborar los Estados financieros comparativos en el nuevo marco normativo al 31 de diciembre de 2016, se deben preparar bajo los siguientes lineamientos:

2.1. Estado de situación financiera de apertura, en el que por primera vez, en este caso al 1° de enero de 2015, debieron medirse los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, estructurado de conformidad con los lineamientos establecidos en el numeral 1.3.2. Estado de situación financiera, del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

2.2. Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015, que resulta de partir del Estado de situación financiera de apertura de que trata el numeral inmediatamente anterior, acumularle los movimientos débitos y créditos de todos los hechos económicos acaecidos durante el año 2015, bajo los criterios del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y, finalmente, efectuar los registros de ajustes y cierre al 31 de diciembre de 2015, estructurado de conformidad con los lineamientos establecidos en el numeral 1.3.2. Estado de situación financiera, del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

2.3. El Estado de resultado integral del año 2015, corresponde a los saldos acumulados al 31 de diciembre del año 2015 de las cuentas de ingresos, gastos y costos, derivados de los registros que debieron hacerse de los hechos económicos ocurridos durante el año 2015, bajo los criterios del Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, en forma alterna a la contabilidad oficial diligenciada con base en la regulación precedente, estructurado de conformidad con el numeral 1.3.3 Estado de resultado integral, del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

2.4. El Estado de cambios en el patrimonio para el año 2015, se obtiene efectuando las comparaciones entre los saldos de las partidas que conforman el patrimonio, consignadas en el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015, obtenido según lo descrito en el

numeral 2.2. anterior, y los consignados en el Estado de situación financiera de apertura al 1° de enero de 2015, descrito en el numeral 2.1. de estas conclusiones, aplicando los lineamientos descritos en el numeral 1.3.4. Estado de cambios en el patrimonio, del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

2.5. El Estado de flujos de efectivo para el año 2015, se obtiene efectuando el análisis de todos los factores que representaron provisión o utilización de fondos de la empresa en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación durante el año 2015, comparando los saldos de las cuentas pertinentes, contenidas en el Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015, obtenido según lo descrito en el numeral 2.2. anterior, y los consignados en el Estado de situación financiera de apertura al 1° de enero de 2015, descrito en el numeral 2.1. de estas conclusiones, aplicando los lineamientos descritos en el 1.3.5. Estado de flujos de efectivo, del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

2.6. Las notas a los Estados financieros para el año 2015, la empresa referenciará cada partida incluida en los Estados Financieros del año 2015 con cualquier información relacionada en las notas, estructuradas de conformidad con los lineamientos establecidos en el numeral 1.3.6. Notas a los Estados financieros, del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20162000038461 DEL 07-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable la infraestructura relacionada con la construcción de obras de urbanismo ejecutadas con recursos del Hospital Mental de Antioquia como parte de obligaciones urbanísticas viales, con el propósito de integrar la malla vial del Municipio de Bello.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Reconocimiento contable la infraestructura relacionada con la construcción de obras de urbanismo ejecutadas con recursos del Hospital Mental de Antioquia como parte de obligaciones urbanísticas viales, con el propósito de integrar la malla vial del Municipio de Bello.
-----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora

ANGELA MARIA ARBOLEDA MENDEZ

Profesional Universitario – Contabilidad

Hospital Mental de Antioquia E.S.E.

Bello (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500049282 de fecha 18 de julio de 2016, donde solicita concepto frente al tratamiento contable del proyecto de inversión relacionado con la construcción de obras complementarias de urbanismo -Obligaciones viales-, contratadas con cargo a los recursos del Hospital, realizadas como parte de obligaciones urbanísticas viales con el propósito de integrar la malla vial del Municipio de Bello.

Tal proyecto está conformado por: a) Obras Preliminares, b). Demoliciones de Pavimentos Existentes, c) Cajeo de vía, corte, carga y botada de tierra, d) Lleno vibrocompactado, e) Imprimación de vías, f) Sub-base andenes y cordones, g) Base vías, h) Andenes, i) Gramas, j) Señalización vial horizontal, k. Líneas de señalización. l). Demás actividades conexas y complementarias, las cuales se realizan en un terreno con matrícula inmobiliaria a cargo de la ESE.

CONSIDERACIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en los párrafos 141, 165, 176 y 179, al señalar las normas técnicas relativas a los activos; propiedades, planta y equipo, y bienes de uso público e históricos y culturales, dispone lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, (...). (Subrayado fuera de texto)

9.1.1.6 Bienes de uso público e históricos y culturales

176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución. (...)

179. El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público no concesionados se reconocen como mayor valor de los bienes, (...) teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. Por su parte, el mantenimiento o conservación se reconocen como gasto. (...). (Subrayados fuera de texto)

2. Marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

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 Nº 414 de 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación

(CGN), en el numeral 5, con relación a la “Esencia sobre la forma”, como principio o pauta básica que orienta el proceso de generación de información, dispone:

“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)

Así mismo, el citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1, respecto de los activos, señala 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.

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 (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

La construcción de una infraestructura urbanística que integrará la malla vial del Municipio de Bello y que en el futuro será destinada al uso permanente por parte de la población, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública que

hace parte del RCP precedente, debe reconocerse en la cuenta 1705 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, independientemente que esa infraestructura se construya sobre un terreno de propiedad del Hospital Mental de Antioquia y que se ejecute con cargo a su presupuesto.

Lo anterior significa que una infraestructura de esa naturaleza no cumple las condiciones necesarias para su registro en cuentas del grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por cuanto el Hospital no espera que de ella fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, pues no se trata de bienes que utilice para la prestación de servicios ni para su gestión administrativa y tampoco puede destinarlas a la generación de ingresos; por tanto, las erogaciones que se produzcan en desarrollo del proyecto deben reconocerse como gastos afectando los resultados del período en curso.

No obstante lo anterior, los bienes objeto de consulta deben reconocerse por la entidad de gobierno responsable de la protección, administración o mantenimiento futuro de ese tipo de bienes; por lo que, cuando se formalice la entrega al Municipio, si tal evento de produce antes del cierre contable de la vigencia fiscal 2016, el Hospital debe retirar el terreno y las obras realizadas si las reconoció como activos y, como contrapartida, debe debitar la subcuenta 320801 Capital fiscal de la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL, en tanto que la entidad de gobierno receptora del activo lo contabilizará con abono a la subcuenta 312525 Bienes, de la cuenta 3125 PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

2. Marco normativo contable para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

El nuevo 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, dispone que una empresa solo reconocerá un activo cuando se trate de recursos controlados, es decir, cuando puede decidir el propósito para el cual se destina el activo, obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan del recurso, puede prohibir a terceras personas el acceso al activo y cuando asume sustancialmente los riesgos asociados con el activo, entre otro aspectos.

Como consecuencia de lo anterior, dado que el terreno sobre los cuales se ejecuta el proyecto, siendo propiedad del Hospital, no cumple las condiciones previstas en el nuevo ordenamiento contable para reconocerlo como activo, de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2014, esa entidad debió eliminarlo de su contabilidad, en tanto que el Municipio de Bello, por el contrario, debe incorporarlo a su sistema de

información financiera, tal como lo establece el Instructivo N° 002 de 2015, por cuanto es el encargado de la protección, administración o mantenimiento de la malla vial del mismo.

Es importante recordar respecto del terreno en mención, que la titularidad jurídica a nombre del Hospital no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control sobre el recurso, por cuanto los riesgos y beneficios asociados al mismo estarán a cargo del Municipio; lo que significa que las erogaciones realizadas en desarrollo del proyecto de inversión junto con el terreno deben incorporarse a la contabilidad de ese Municipio, tal como lo ha previsto el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

Así las cosas, el Hospital debe reconocer la entrega mediante un débito en la subcuenta 542490 Otras subvenciones de la cuenta 5424 SUBVENCIONES y un crédito en las subcuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes entregados, pero si el Hospital efectúa la entrega al Municipio en la medida que se reciben las obras, el crédito se efectuará en las cuentas donde deban reconocerse las obligaciones adquiridas con contratista de la obra. Del otro lado, con respaldo en la información suministrada por el Hospital, el Municipio debe reconocer el terreno y las obras realizadas mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos de la cuenta 1705 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20162000038531 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tercero vinculado en los registros de costos y gastos en un contrato de mandato

Doctora
ERICKA MARCELA LOZANO GUTIÉRREZ
Representante Legal
Honda Triple A

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500070092 el día 20 de octubre del 2016, en la cual solicita lo siguiente:

La empresa Honda Triple A S.A.S. E.S.P., realizó un contrato de mandato con un operador privado (Conhydra) para la gestión de los procesos operativos. En desarrollo de dicho contrato surge el siguiente interrogante:

Teniendo en cuenta ese contrato de mandato, en cuanto a la causación de los costos y gastos generados en la operación objeto del contrato, ¿estos se deben causar a nombre del operador Conhydra o a cargo de los terceros con los que contrata Conhydra?, teniendo en cuenta que las facturas y cuentas de cobro de dichos costos y gastos salen a nombre de Conhydra.

Al respecto se indica que:

CONSIDERACIONES

Según lo definido en el Contrato Especial N° 001 de 2016 celebrado entre las entidades Honda Triple A S.A.S. E.S.P. (LA EMPRESA) y Conhydra S.A. E.S.P. (EL GESTOR), se observa que:

“CONSIDERACIONES (...)

- HONDA TRIPLE A S.A.S. E.S.P. debe definir un modelo de largo plazo con el cual encarará la prestación de los servicios públicos domiciliarios a su cargo. Entre tanto, ha identificado en CONHYDRA S.A. E.S.P., una empresa con la capacidad e idoneidad requeridas para asumir transitoriamente, como mandatario, las actividades propias de la operación, administración y mantenimiento de los sistemas, según lo establecido en el manual de contratación, en tanto LA EMPRESA estructura a través de consultores especializados su esquema de prestación de largo plazo. (...)

En consecuencia, las partes acuerdan celebrar el presente contrato el cual se registrará por las siguientes cláusulas:

CLAUSULA 1. OBJETO: En virtud del presente contrato EL GESTOR realizará, por cuenta y en nombre de LA EMPRESA la operación, administración y mantenimiento de los sistemas de acueducto y alcantarillado del área rural y urbana del Municipio de Honda, Departamento del Tolima. Con inclusión de las actividades comerciales de facturación y recaudo de conformidad de acuerdo a la normatividad vigente para la prestación de los servicios contratados. (...)

CLAUSULA 2. OBLIGACIONES GENERALES DE EL GESTOR. Para el cumplimiento del objeto del presente contrato EL GESTOR deberá desarrollar todas las actividades necesarias para

garantizar una adecuada administración, planeamiento y mantenimiento de los sistemas e infraestructura asociada a la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado...

CLAUSULA 3. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE EL GESTOR. Son obligaciones específicas de EL GESTOR para garantizar la prestación de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado:

3.1 En materia administrativa general.

- Gestionar eficientemente los servicios públicos domiciliarios a los usuarios que demanden de ellos dentro del área de prestación del servicio del municipio de Honda, contratando el personal, los servicios y la compra de bienes necesarios para ello con cargo a LA EMPRESA.

CLAUSULA 14. RETRIBUCIÓN DE EL GESTOR: EL GESTOR tendrá derecho a título de remuneración única por la gestión el valor del recaudo mensual, hasta la suma ..., suma esta con la cual EL GESTOR garantiza que asume los gastos asociados a la operación de los sistemas, siendo de su cuenta y riesgo la suficiencia de tales recursos para la operación." (Subrayado fuera del texto)

- Respecto a lo indicado en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014, emitida por la CGN, se señala lo siguiente:

“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. (...)

CONCLUSIÓN

Partiendo de lo indicado en el citado Marco Conceptual al respecto de la representación fiel de los hechos económicos y de lo señalado en el contrato celebrado entre Honda Triple A S.A.S. E.S.P. y Conhydra S.A. E.S.P., se interpreta que coexisten dos escenarios, planteados partiendo de las siguientes consideraciones:

- Por un lado, en las Cláusulas N° 1 y 3, se lee que la operación, administración y mantenimiento de los sistemas de acueducto y alcantarillado del área rural y urbana del Municipio de Honda realizados por Conhydra S.A. E.S.P., se realizarán a nombre de Honda Triple A S.A.S. E.S.P.; así mismo, que la contratación del personal, de los servicios y la compra de bienes necesarios para la gestión eficiente de los servicios públicos domiciliarios a los

usuarios, se hará con cargo a Honda Triple A S.A.S. E.S.P.. De lo que se concluye que los registros concernientes a la causación de los costos y gastos respectivos deberán hacerse utilizando como tercero las entidades contratadas por Conhydra S.A. E.S.P. beneficiarias del pago.

- Por otro lado, en la Cláusula N° 2 y 14, se lee que Conhydra S.A. E.S.P. deberá desarrollar las respectivas actividades asociada a la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado; además de que, de la remuneración recibida, Conhydra S.A. E.S.P. asume los gastos asociados a la operación de los sistemas, siendo de su cuenta y riesgo la suficiencia de tales recursos para la operación. Por lo que, tomando esto, se concluye que Honda Triple A S.A.S. debe realizar los registros concernientes a la causación de los costos y gastos utilizando como tercero a Conhydra S.A. E.S.P.. Sin embargo, si se llegasen a presentar erogaciones con cargo a Honda Triple A S.A.S. E.S.P., destinadas al pago de terceros contratados por Conhydra S.A. E.S.P. para la prestación de los servicios públicos domiciliarios relacionados en el contrato, los costos y gastos respectivos deberán hacerse utilizando como tercero los terceros beneficiarios del pago.

Como puede observarse, el contrato contempla dos escenarios contradictorios, razón por la cual Honda Triple A S.A.S. E.S.P. deberá definir, respecto de los riesgos, cuál de ellos es el que predomina en la ejecución del contrato con Conhydra S.A. E.S.P.. Una vez definida la realidad de los hechos económicos, la Entidad deberá aplicar el tratamiento contable respectivo.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000023841 del 02-09-2016

20162000027421 del 21-09-2016

20162000031451 del 14-10-2016

3.45 CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de fecha 08-07-15

El Concepto No. 2016200001758-1 de fecha 28-06-16 dejó sin efecto el Concepto No. 2012200002147-1 de fecha 26-07-12

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 2015



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

4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.3 CUENTAS POR COBRAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.4 INVENTARIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.5 PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.6 OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.7 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.8 PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.9 CUENTAS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.10 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.11 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.12 PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.13 OTROS PASIVOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.14 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.15 INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.16 INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.17 INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.18 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.19 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.20 OTROS INGRESOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.21 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.22 GASTOS DE OPERACIÓN

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.23 GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

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

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.25 GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.26 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.27 GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.28 OTROS GASTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.29 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.30 COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

4.31 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.32 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.33 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.34 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS HOTELEROS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.38 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.39 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.40 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.41 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.42 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.43 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

4.44 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECIFICA

CONCEPTO No. 20162000018011 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público - Anexo Decreto 3022 de 2013
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Bienes recibidos de parte del municipio de Zarzal, que no cumplen las características de ser activos

Doctora

ANA MILENA TAPIAS

Contadora Pública

Transporte y Tránsito Seguro de Zarzal Valle del Cauca S.E.M. S.A.S.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500037102, de fecha 18 de mayo de 2016, en la cual solicita definir el tratamiento contable de un aporte de capital entregado a la empresa pública por parte del municipio de Zarzal para el amueblamiento de la red de semáforos en tres intersecciones, los cuales no serán destinados para la venta. A través de comunicación telefónica la consultante aclaró que

los bienes recibidos en una vigencia anterior no generarán beneficios económicos futuros; adicionalmente, pidió que la respuesta fuera proyectada a la luz del Decreto 3022 de 2013 y sus anexos.

Una vez verificado que la entidad consultante está habilitada para acogerse al Marco normativo anexo al Decreto 3022 de 2013, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El anexo al Decreto 3022 de 2013, en su Sección 2 Conceptos y Principios Generales, expone:

“2.15 ... (a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

...

2.17 Los beneficios económicos futuros de un activo son su potencial para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de equivalentes al efectivo de la entidad. Esos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición”

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y dado que los bienes procedentes del aporte hecho por el municipio de Zarzal no generarán beneficios económicos futuros por medio de su uso ni a través de su venta, estos no cumplen con la definición de activo, por lo cual no deben incorporarse como tales.

4.45 CONCEPTOS MODIFICADOS

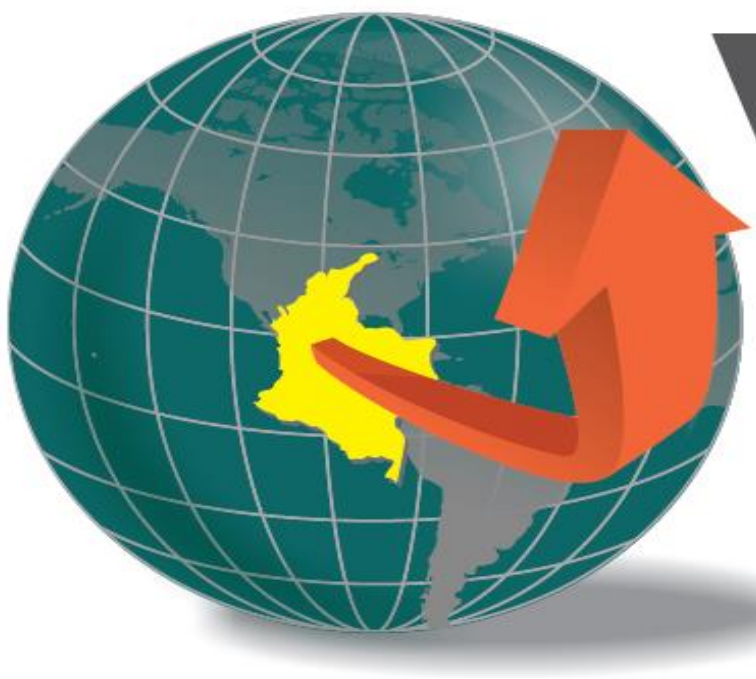
El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de fecha 08-07-15

El Concepto No. 2016200001758-1 de fecha 28-06-16 dejó sin efecto el Concepto No. 2012200002147-1 de fecha 26-07-12

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades de Gobierno



5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO

5.1. EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20162000021131 DEL 05-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos Cuentas por pagar Actividades y/o servicios especializados
	SUBTEMAS	Contratos por evento celebrados por la Dirección General de Sanidad Militar con la red externa de servicios de salud.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004293-2, el día 21 de junio de 2016, con la cual solicita aclaración respecto a la siguiente inquietud:

“Con toda atención me permito solicitar su colaboración en el sentido de emitir concepto respecto del reconocimiento contable bajo el nuevo marco normativo de los contratos por eventos que realiza la Dirección General de Sanidad Militar con la red externa de servicios de salud, entre ellos el Hospital Militar, para la prestación de servicios médicos que los establecimientos de sanidad militar no tienen cobertura.

Lo anterior, considerando que estos vienen siendo reconocidos en la cuenta 6402- Costos de operación de salud - Administración del sistema de Seguridad Social en salud, en virtud del concepto CGN N° 20091 1-136531, no obstante, en el catálogo de cuentas emitido mediante Resolución N° 620 de 2015 esta cuenta no está contemplada”.

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

CONSIDERACIONES

Mediante el artículo 9° del Capítulo III de la Ley 352 de 1997, se crea la Dirección General de Sanidad Militar, cuyo objetivo es “administrar los recursos del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares e implementar las políticas, planes y programas que adopte el CSSMP y el Comité de Salud de las Fuerzas Militares respecto del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares”.

En cuanto al tratamiento contable de los contratos por eventos celebrados por la Dirección General de Sanidad Militar, el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1906 – AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios...

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes (...)

2481 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan Obligatorio en Salud (POS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deben efectuar a los afiliados y beneficiarios del Sistema.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos efectuados a favor de los afiliados al Sistema.
- 2- El valor de los pagos por concepto de las diferentes formas de contratación orientados a garantizar la prestación de los servicios de salud.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones derivadas de la administración del Sistema de Seguridad Social en Salud.

56 – ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los valores que se causen como resultado del desarrollo de la operación básica o principal de la entidad dedicada a actividades y/o servicios especializados como la administración de la seguridad social... (...)

5613 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud (EPS) que se origina en la administración de la seguridad social en salud.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor causado por los diferentes conceptos (...)". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Para efectos de reconocer los desembolsos generados en virtud de los contratos por evento que realice la Dirección General de Sanidad Militar con la red externa de servicios de salud, en desarrollo de su función como administradora de los recursos del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares, deberán registrarse, según la modalidad aplicada, de conformidad con alguna de las siguientes alternativas, sin perjuicio de reconocer los descuentos y retenciones a que haya lugar:

1. Contratos por evento con pagos vencidos:

Si el contrato se pacta con pago vencido, una vez se preste el servicio de salud con la correspondiente facturación, la Dirección General de Sanidad Militar reconocerá la obligación de pago respectiva mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5613 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito en la subcuenta respectiva, de la cuenta 2481 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Una vez se efectuó el pago por la prestación del servicio de salud, la entidad debe debitar la subcuenta respectiva, de la cuenta 2481 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditar la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Contratos por eventos con desembolsos en forma de avances y anticipos:

Ahora bien, si el contrato se pacta con desembolsos en forma de avances y anticipos entregados para financiar el desarrollo de la prestación del servicio en los términos pactados en el contrato por evento, la Dirección General de Sanidad Militar debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta 190604 - Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez la entidad reciba la factura del servicio prestado por parte del tercero, debe proceder a amortizar el anticipo mediante un débito a la subcuenta la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5613 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito a la subcuenta 190604 - Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

CONCEPTO No. 20162000027151 DEL 20-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo
	SUBTEMAS	Efectivo de uso restringido

Doctora
NUBIA LEONOR MARTÍN MEDINA

Contadora
Municipio de Monterrey
Monterrey, Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500059222, del 30 de agosto de 2016, mediante la cual solicita orientación sobre las partidas que deben ser clasificadas en la categoría de efectivo de uso restringido. Lo anterior, considerando que algunos de los recursos que maneja la entidad se relacionan con conceptos tales como estampillas, sobretasa bomberil, contribución por seguridad democrática, sistema general de participaciones y sistema general de regalías, entre otros.

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

CONSIDERACIONES

La Norma para la presentación de estados financieros, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, define el efectivo y los equivalentes al efectivo en los siguientes términos:

“El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Por tanto, será equivalente al efectivo a) una inversión cuando tenga vencimiento próximo, es decir, tres meses o menos desde la fecha de adquisición; b) las participaciones en el patrimonio de otras entidades que sean sustancialmente equivalentes al efectivo, tal es el caso de las acciones preferentes adquiridas con proximidad a su vencimiento que tienen una fecha determinada de reembolso; y c) los sobregiros exigibles por el banco en cualquier momento que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015, señala que el efectivo de uso restringido “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad bien sea por restricciones legales o económicas” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el efectivo de uso restringido hace referencia al efectivo y equivalentes al efectivo que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata por causas de tipo legal o económico, sin que ello implique que tales recursos tengan alguna destinación específica. Por lo tanto, la entidad deberá evaluar si los fondos procedentes de los conceptos señalados en la consulta cumplen las características para ser clasificados como efectivo de uso restringido, o por el contrario, hacen parte de otra categoría.

5.2. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20162000000651 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Operaciones con instrumentos derivados
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público, cuando el derecho es superior a la obligación.

Doctora:
CRISTINA ROJAS PINILLA
Profesional Especializado - Dirección Administrativa y Financiera
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 4 de diciembre de 2015, radicado con el número 2015-550-005934-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

Cordialmente solicito su concepto acerca del tratamiento contable de la cuenta 2311 ‘instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de crédito público’. Lo anterior, por cuanto se nos ha venido presentando en lo corrido del año que cuando necesitamos registrar la información trimestral en el CHIP no es posible registrar la cuenta 2311 con naturaleza débito como originalmente muestra la contabilidad de la entidad.

Al aplicar la doctrina contable que muestra la cuenta 2311, en cuanto a la actualización de la TR mensualmente, los derechos resultan ser superiores a las obligaciones, porque el valor del dólar es superior al valor de la negociación de la cobertura de la Deuda para la entidad, por lo tanto, el saldo de la cuenta 2311 resulta con naturaleza débito. Al no poder enviar la información vía chip en estas condiciones, debemos realizar un ajuste contable con la diferencia entre los derechos y las obligaciones para balancear la cuenta 2311 para dejarla en cero, no obstante, esta situación no refleja la realidad económica que es la cobertura del crédito existente, ni el valor del crédito valorado al valor negociado en el swap.

(…)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece lo siguiente:

“(…)

9.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos

(…)

9.1.2.2 Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

(…)

216. Los instrumentos derivados con fines de cobertura representan el valor de las operaciones financieras que se pactan con el objeto de gestionar el riesgo de los pasivos y pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada

217. Tratándose de préstamos y operaciones para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las operaciones de financiamiento deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal. En cuanto a los contratos de leasing, estos se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados. Para el caso de las obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías, éstas se reconocen por el valor pactado. Los instrumentos derivados deben reconocerse por el valor del derecho y la obligación en la fecha de inicio del contrato, serán objeto de actualización empleando metodologías de reconocido valor técnico y se revelan identificando la clase de pasivo cubierto.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Régimen de Contabilidad Pública, describe y señala la dinámica de la cuenta 2311 - INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, así:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de crédito público, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada.

(...)

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho, en la fecha de inicio del contrato.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización el derecho es mayor a la obligación, la diferencia se registra como ingreso, previa reversión del gasto por la pérdida, si existiere.
- 3- El valor de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.
- 4- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- 5- La disminución de la obligación por el pago de intereses pactados.
- 6- La disminución de la obligación por las amortizaciones del nocional.
- 7- La reversión total de la obligación contra el derecho, en la fecha de terminación del contrato, cuando el derecho es mayor.
- 8- El pago de la obligación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la obligación, en la fecha de inicio del contrato.
- 2- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización la obligación es mayor al derecho, la diferencia se registra como gasto, previa reversión del ingreso por la utilidad, si existiere.
- 3- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- 4- La reversión de la utilidad del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- 5- La disminución del derecho por el cobro de intereses pactados.
- 6- La disminución del derecho por las amortizaciones del nocional.
- 7- La reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato, cuando la obligación es mayor.
- 8- El recaudo del derecho

Por su parte, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, previstas en el anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(…)

CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

4. INSTRUMENTOS DERIVADOS

(...)

4.4. Contabilidad de coberturas

(...)

4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado y cobertura de flujos de efectivo.

La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable.

(...)

4.4.3. Medición inicial

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

(...)

4.4.4. Medición posterior

4.4.4.1 Instrumentos derivados con fines de cobertura

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

Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor de mercado incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015, señala la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): “Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor del derecho supere el valor de la obligación. (...)”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho en la fecha de inicio del contrato.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.
- El valor de la prima pagada en la compra de opciones.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.
- El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso.
- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del notional.
- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor de la reversión total de la obligación contra el derecho en la fecha de terminación del contrato.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la obligación en la fecha de inicio del contrato.

- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima pagada.
- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del nominal.
- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor del derecho recaudado.” (Subrayado fuera de texto)

2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE): “Representa el valor de los contratos en instrumentos derivados que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme, siempre que el valor de la obligación supere el valor del derecho. (...)”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor del derecho se incremente en mayor proporción que el valor de la obligación.
- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.
- El valor de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el ingreso
- La reversión de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el gasto.
- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por el pago de intereses pactados.

- El valor de la disminución de la obligación en contratos swap por las amortizaciones del nominal.
- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor de la obligación reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor de la obligación pagada.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la obligación reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un pasivo.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones cuando el valor de la obligación se incremente en mayor proporción que el valor del derecho.
- El valor de la prima recibida en la venta de opciones.
- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de la prima recibida.
- El valor de la pérdida del vendedor de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, afectando el gasto.
- La reversión de la ganancia del comprador de la Opción, producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden, disminuyendo el ingreso.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por el cobro de intereses pactados.
- El valor de la disminución del derecho en contratos swap por las amortizaciones del nominal.
- El valor del derecho reclasificado cuando el instrumento derivado tenga que presentarse como un activo.
- El valor del derecho reclasificado por la terminación de la contabilidad de cobertura.
- El valor de la reversión total del derecho contra la obligación, en la fecha de terminación del contrato.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que los instrumentos derivados adquirido por la CAR, para cubrir operaciones de crédito público, se reconocen por el valor del derecho y de la obligación en la fecha de inicio del contrato, debitando la subcuenta 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y acreditando la subcuenta 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

En dichos instrumentos tanto el derecho como la obligación se deben actualizar en forma independiente, con base en metodologías de reconocido valor técnico. Las variaciones se reconocen debitando o acreditando según corresponda, las subcuentas 231101-Derechos en contratos derivados (Db) y 231102-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2311-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO.

Si como resultado de la actualización, el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación la diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere. Si la obligación se incrementa en mayor proporción que el derecho, la diferencia se registra como gasto en la subcuenta 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

Bajo el contexto de la regulación que conforma el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CAR deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el saldo débito en la cuenta 2311- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, cuando el derecho sea mayor que la obligación, hasta el 31 de diciembre de 2016. A partir del 1 de Enero de 2017, cuando el valor del derecho supere el valor de la obligación, deberá registrar el instrumento en la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), si por el contrario el valor de la obligación supera el valor del derecho, el registro deberá efectuarse en la cuenta 2602- INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE).

CONCEPTO No. 20162000016601 DEL 20-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez
	SUBTEMA	Aportes en organismos internacionales

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 2 de mayo de 2016, radicada en la Contaduría General de la Nación el 04 de mayo con el N° 20165500034662, en la cual solicita concepto con relación a las siguientes inquietudes:

- De acuerdo con el nuevo marco normativo las inversiones clasificadas en la categoría de valor de mercado con cambios en el patrimonio corresponden a las inversiones en instrumentos de patrimonio **que tienen valor de mercado**, que no se esperan negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

Los aportes que ha realizado la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Organismos Internacionales y que están representados en acciones aunque no se esperan negociar, no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, **no tienen valor de mercado** por lo que consideramos que no se pueden clasificar en ésta categoría, por tal razón solicitamos nos indiquen sí, no obstante que no tienen valor de mercado, se deben reflejar en la subcuenta 1.2.22.07- Instrumentos de Patrimonio – Aportes en Organismos Internacionales.

- En caso que se deba registrar en la subcuenta 1.2.22.07- Instrumentos de Patrimonio – Aportes en Organismos Internacionales solicitamos nos indique:
- En el periodo de transición, con qué valor se debe medir y que cuentas contables se deben afectar.
- Teniendo en cuenta que estas inversiones no se realizan con el fin de obtener directamente beneficios económicos, se deben considerar como activo generador de efectivo o como activo no generador de efectivo.
- Con posterioridad al reconocimiento, como se deben medir éstas inversiones?
- Las contribuciones realizadas a Organismos Internacionales y que no están representadas en acciones, se deben contabilizar en la cuenta contable 5.8.90.23- Aportes en Organismos Internacionales de la cuenta 5.8.90- Gastos Diversos?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es necesario considerar que los numerales 1.2 y 1.4.4 de la Norma de inversiones de administración de liquidez establecen:

1.2. Clasificación

Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

[...]

La categoría de costo incluye las inversiones que no tienen valor de mercado y que se corresponden con a) instrumentos de patrimonio, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto; y b) instrumentos de deuda que no se mantienen con la intención exclusiva de negociar o de conservar hasta su vencimiento. [...]

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de 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 a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. 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 en el resultado del periodo.

El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. [...]

Los intereses de los títulos de deuda y los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de Ingresos de Transacciones con Contraprestación. (Subrayado fuera del texto)

Con relación a lo que se considera activo generador de efectivo y activo no generador de efectivo se debe considerar el numeral 19 de la Norma de deterioro del valor de los activos

generadores de efectivo y el numeral 20 de la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, los cuales establecen:

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

[...]

Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión.

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

[...]

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

[...]

Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado.

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; b) activos intangibles; c) bienes de uso público; d) bienes históricos y culturales; o e) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo.

[...]

Para la transición hacia el nuevo Marco Normativo el Instructivo 002 de 2015 establece, en el numeral 1.1.1.4, lo siguiente:

1.1.1.4. Inversiones clasificadas al costo

[...]

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

[...]

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones asociadas con las inversiones identificadas en el literal a), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

[...]

d) Medir las inversiones identificadas en el literal a) por su saldo a 31 de diciembre de 2016.

e) Evaluar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones clasificadas en esta categoría y, si es así, realizar los siguientes procedimientos:

[...]

ii) 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.

f) 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.

Adicionalmente, se destaca que en el caso de los aportes en organismos internacionales, Colombia tiene derecho a que los mismos le sean reembolsados en caso de retiro de tales organismos.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas le damos respuesta a su consulta en los siguientes términos:

- Considerando que los aportes a organismos internacionales serán reembolsados cuando Colombia se retire del organismo internacional al cual se realizó el aporte; que estos aportes carecen de valor de mercado dada la especificidad de las entidades que los reciben y su ausencia de flujos de efectivo hacia la entidad inversora; que dichos aportes no se tienen con la intención de negociarlos; y que además no le otorgan a la entidad control,

influencia significativa ni control conjunto sobre la entidad invertida, estos se clasificarán en la categoría de inversiones de administración de liquidez al costo.

- La medición posterior de los aportes a organismos internacionales se realizará conforme a lo establecido en el numeral 1.4.4. de la Norma de inversiones de administración de liquidez, es decir, estos se mantendrán al costo y serán objeto de estimaciones de deterioro. Este último se calculará conforme a lo establecido en este mismo numeral. Adicionalmente, los dividendos y participaciones que puedan generar estos aportes y que sean pagados en efectivo se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo cuando estos sean decretados.
- Para efectos de la transición, se aplicarán los criterios contenidos en el numeral 1.1.1.4 del Instructivo 002 de 2015, es decir, se eliminará la provisión para protección de este tipo de inversiones, si existe, contra la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación; se mantendrán por su valor en libros a 31 de diciembre de 2016 y si existen indicios de deterioro se reconocerá la pérdida por deterioro afectando la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación.
- A partir de estas conclusiones, en la próxima actualización que se realice al Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se realizarán las siguientes modificaciones: se eliminarán las subcuentas 122207-Instrumentos de patrimonio-Aportes en organismos internacionales y 589023-Aportes en Organismos Internacionales, y se creará una subcuenta para el registro de los aportes en organismos internacionales dentro de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO.
- Por último, con relación a la inquietud de si este tipo de aportes en organismos internacionales que no se realizan con el fin de obtener directamente beneficios económicos deben ser considerados como activos generadores o no generadores de efectivo, se precisa que los conceptos mencionados están contenidos en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, las cuales no son aplicables a las inversiones de administración de liquidez. En consecuencia, no es procedente la clasificación de dichos aportes en generadores o no generadores de efectivo toda vez que las normas mencionadas no le son aplicables.

CONCEPTO No. 20162000019081 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de una inversión en una empresa por el 74% del capital

Doctora
YORCLEY ANGARITA RIVERO
Directora Pagaduría y Tesorería
Universidad de Pamplona

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500039802, de fecha 2 de junio de 2016, en la cual solicita definir a la luz del Marco normativo para entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución 533 de 2015, el reconocimiento contable de la inversión que la Universidad de Pamplona tiene en la Fundación I.P.S. Unipamplona-empresa privada. La consultante aclara que se posee el 74% del capital.

Al respecto, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

En el Marco normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se contempla lo siguiente:

“Inversiones en controladas.

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes... cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios...

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad...

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

La entidad deberá evaluar si ostenta las facultades para dirigir las actividades relevantes y las políticas operativas y financieras de la Fundación. Una vez esto se haya comprobado, procederá a reconocer la inversión según lo contemplado en la norma de Inversiones en controladas, en cuanto el capital es mayoritariamente público, a pesar de que el beneficiario de la inversión no se denomine como empresa pública.

CONCEPTO No. 20162000020011 DEL 27-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e Instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Cuenta a utilizar para el reconocimiento de los recursos administrados por la DGCPTN Reconocimiento de las inversiones de administración de liquidez en Fondos mutuos y en Fondos representativos de índices accionarios.

Doctor

JAIME EDUARDO CARDONA RIVADENEIRA

Director

Dirección General de Regulación Económica de Seguridad Social

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-004137-2, del 13 de junio de 2016, mediante la cual consulta en relación con la aplicación de la normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, expedida mediante Resolución 533 de 2015, lo siguiente:

“1. Como parte de los administradores de los recursos del Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales (FONPET), se encuentra la Dirección General de Crédito Público y del

Tesoro Nacional (DGCPTN). ¿Estos Recursos deben ser registrados en la cuenta contable 1211- Inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda con fondos administrados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN)? ¿O cuál sería la cuenta contable adecuada para realizar el registro contable de estos recursos?

2. Dentro de las inversiones del portafolio del FONPET se encuentran las siguientes clasificaciones:

- Participaciones en fondos mutuos o de inversión internacional, cuyo objetivo principal sea invertir en títulos de deuda.
- Participaciones en fondos representativos de índices accionarios.”

¿Cuál sería la cuenta para registrar este tipo de inversiones?

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

CONSIDERACIONES

1. El Capítulo I. del Marco Normativo para las entidades de Gobierno, en relación con las Inversiones de administración de Liquidez señala, “Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. 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 entidad emisora.” (Subrayado fuera de texto)

La misma norma señala que estas inversiones se clasifican, “atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión. Estas inversiones se clasificarán en las siguientes cuatro categorías: valor de mercado con cambios en el resultado, costo amortizado, valor de mercado con cambios en el patrimonio o costo.

La categoría de valor de mercado con cambios en el resultado corresponde a las inversiones que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado. (...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las entidades de gobierno, expedido mediante la Resolución 690 de 2015, describe las cuentas 1211 y 1221, como:

“1211-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA CON FONDOS ADMINISTRADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO PÚBLICO Y DEL TESORO NACIONAL (DGCPTN). Representa el valor de la inversión colocada en instrumentos de deuda, cuyos

rendimientos provienen de los flujos contractuales del título durante su vigencia, y que corresponden a los fondos que administra, por mandato legal, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN).

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de mercado de la inversión en la fecha de adquisición. 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor de mercado.

SE ACREDITA CON: 1- El menor valor obtenido como consecuencia de la actualización al valor de mercado. 2- El valor de los intereses recibidos. 3- El valor de la inversión que se da de baja.”

“1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO. Representa el valor de los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o en instrumentos de patrimonio que tienen valor de mercado y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de mercado de la inversión en la fecha de adquisición. 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización al valor de mercado. 3- El valor de mercado de la inversión reclasificada desde otra categoría de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. 4- El valor de la recompra de los títulos dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON: 1- El menor valor generado como consecuencia de la actualización al valor de mercado. 2- El valor de los intereses y dividendos recibidos. 3- El valor de la inversión reclasificada hacia otra categoría de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos. 4- El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas. 5- El valor de la inversión que se da de baja.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. Para el reconocimiento de los recursos del FONPET administrados por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), el CGC presenta la cuenta 1211- Inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda con fondos administrados por

la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), en la cual deben registrarse los recursos administrados por la DGCPTN, creada específicamente con este fin.

2. En relación con los recursos colocados en títulos de deuda que conforman el portafolio de inversiones en fondos mutuos, así como las participaciones en fondos representativos de índices accionarios, cuyo objeto sea obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones de precio, se clasifican como Inversiones de administración de liquidez en la categoría de valor de mercado con cambios en el resultado, caracterizados porque tienen valor de mercado y se espera negociar. El reconocimiento de estos títulos se realizará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1221-Inversiones de administración de liquidez a valor de mercado (Valor razonable) con cambios en el resultado.

CONCEPTO No. 20162000026401 DEL 14-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	- Inversiones e instrumentos derivados - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	1.1. Reconocimiento de inversiones en asociadas diferentes a empresas públicas societarias 1.2. Cálculo del deterioro en inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo 1.3. Reconocimiento de inversiones en entidades en liquidación que previamente han sido clasificadas como inversiones de administración de liquidez 2. Bienes recibidos por vocación hereditaria

Doctora
YAMILE CAMACHO MORENO
Contadora Pública – Contratista
Instituto Colombiano del Bienestar Familiar
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500054562, del 8 de agosto de 2016, en la cual consulta algunos aspectos relacionados con el medio de cargue de información al Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF)

y otros sobre el reconocimiento de algunos hechos económicos. Dado que los numerales 1 a 2.3 fueron trasladados a la Subcontaduría de Centralización de la Información, en este concepto se abarcarán los siguientes puntos:

2.4. ¿Se permitirá reconocer como inversiones en asociadas todas las opciones indicadas en el Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno dentro de la cuenta 1230, expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015?

3.1. En la medición posterior en las inversiones clasificadas en la categoría del costo, cuando en la Norma se hace referencia al valor de la participación en el patrimonio, para el cálculo del deterioro, ¿este importe se asemeja al valor intrínseco o al método de participación patrimonial?, en caso de no tener relación con los anteriores, ¿cómo hallamos ese valor?

3.2. ¿Cómo se reconocen las inversiones en no controladas, diferentes a inversiones en asociadas y en negocios conjuntos, que se encuentren en liquidación?

3.3. Si se reciben inversiones de entidades que se encuentran en liquidación, ¿se pueden reconocer directamente como inversiones en entidades en liquidación o debe realizarse su reconocimiento inicial por alguna de las cuatro (4) categorías descritas en el marco normativo, numeral 1.2 y posteriormente reclasificarla a inversiones en liquidación?

4. Al recibir el ICBF las inversiones por procesos de vocación hereditaria, la contrapartida para el ingreso de las mismas, ¿sería lo definido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación?

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Considerando que su consulta contempla múltiples preguntas, las consideraciones se expondrán según lo contenido en cada una de ellas:

2.4. Reconocimiento de inversiones en empresas asociadas:

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016), emitida por la CGN, describe la cuenta 1230- Inversiones en asociadas contabilizadas por el método de participación patrimonial, como: “Representa el valor de las participaciones en la entidad sobre las que el inversor tiene influencia significativa sin que se configuren los criterios para clasificar la inversión como controlada o negocio conjunto.” (Subrayado fuera del texto)

3.1. ¿A qué se asemeja la participación patrimonial descrita en la clasificación al costo de las inversiones de administración de liquidez?

Las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, prescriben en el numeral 1.4.4 Inversiones clasificadas en la categoría de costo que:

“El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor”

3.2. ¿Cómo se reconocen las inversiones en no controladas, diferentes a inversiones en asociadas y en negocios conjuntos, que se encuentren en liquidación?

La Norma de inversiones en entidades en liquidación contenida en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, establece que:

“Se reclasificarán como inversiones en entidades en liquidación, aquellas que se hayan clasificado con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos, cuando se ordene la liquidación de la entidad receptora de la inversión.” (Subrayado fuera del texto)

3.3. ¿Cómo se clasifican las inversiones recibidas en entidades en liquidación?

Aplica lo citado en la consideración para la pregunta 3.2

4. ¿Las inversiones recibidas de vocación hereditaria se definen como un ingreso de transacciones sin contraprestación?

Acorde a la Ley N° 7 de 1979, en su artículo 39, se menciona que el patrimonio del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar está constituido por:

“8. Los bienes que reciba como heredero o legatario” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el artículo 66 de la Ley N° 75 de 1968 dispone que:

“El Instituto de Bienestar Familiar tendrá en las sucesiones intestadas los derechos que hoy corresponden al municipio de la vecindad del extinto de conformidad con el artículo 85 de la Ley 153 de 1887.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que:

“Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Partiendo de las múltiples preguntas de la consulta, se presentarán las conclusiones en el orden de las mismas:

2.4. Reconocimiento de inversiones en empresas asociadas

La entidad deberá evaluar si la inversión realizada cumple las condiciones para que esta pueda ser reconocida como una inversión en asociada según lo prescrito en la Norma de inversiones en asociadas. De ser así, la Entidad deberá proceder a su respectivo registro en la cuenta 1230 INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, en la alternativa que corresponda dentro de las opciones habilitadas en las subcuentas del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016).

3.1. ¿A qué se asemeja la participación patrimonial descrita en la clasificación al costo de las inversiones de administración de liquidez?

En las inversiones de administración de liquidez medidas al costo, dado que en la norma se hace alusión a la participación patrimonial, la Entidad podrá determinar el valor intrínseco de los instrumentos de patrimonio, y a partir de este calcular el valor de la participación patrimonial; para así, determinar finalmente el deterioro.

3.2. ¿Cómo se reconocen las inversiones en no controladas, diferentes a inversiones en asociadas y en negocios conjuntos, que se encuentren en liquidación?

Las inversiones patrimoniales donde no se configura control, influencia significativa o control conjunto, deberán ser clasificadas como inversiones de administración de liquidez. Por lo tanto, si las inversiones patrimoniales cumplen las características para ser clasificadas como inversiones de administración de liquidez, en caso de que las entidades en las que se tiene la inversión inicien su proceso de liquidación, estas inversiones no serán reclasificadas como inversiones en entidades en liquidación, y se mantendrán en la clasificación inicialmente estipulada. Cuando inicie el proceso de liquidación, la Entidad inversora deberá observar

indicios de deterioro, según lo estipulado en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

3.3. ¿Cómo se clasifican las inversiones recibidas en entidades en liquidación?

Si la entidad recibe inversiones en entidades en liquidación se reconocerán según lo contemplado en la Norma de inversiones en entidades en liquidación, excepto que estas correspondan a inversiones de administración de liquidez.

4. ¿Las inversiones recibidas de vocación hereditaria se definen como un ingreso de transacciones sin contraprestación?

Si la entidad recibe bienes en una herencia según lo contemplado en las Leyes N° 7 de 1979 y 75 de 1968, los bienes recibidos bajo esta figura deberán ser reconocidos en la respectiva cuenta del activo y su contrapartida será un ingreso de transacciones sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20162000040021 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Aplicación de las secciones del marco normativo de inversiones en controladas e inversiones en asociadas, a una inversión del 51% en una sociedad de economía mixta.

Doctora

MARIA ANGÉLICA LUGO GONZÁLEZ

Contadora Contratista Municipio de Sevilla

Sevilla, Valle del Cauca

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500077532, del día 25 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) Tenemos una duda con respecto a la implementación del nuevo marco normativo, establecido mediante la Resolución 533 de 2015.

La consideración es que las secciones “INVERSIONES EN ASOCIADAS” e “INVERSIONES EN CONTROLADAS”, establecen que “Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre la que el inversor tiene influencia significativa.” (Subrayado de la entidad). En esta referencia empresas públicas societarias hace referencia a entidad de naturaleza pública estrictamente o es posible que la entidad tenga una constitución de carácter privado, pero con una participación en capital superior al 50%. Como puede observarse en la situación de la empresa “Empresa Impulsadora del Desarrollo Armónico de Sevilla S.A E.S.P”, la Alcaldía de Sevilla, como se observa en la participación del capital de esta empresa es el accionista mayoritario, pero debido a la definición del reconocimiento en esta norma, nos quedan dudas sobre la aplicación de estas secciones o si se deben descartar por la misma razón.”

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

CONSIDERACIONES

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se contempla lo siguiente:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas, las participaciones en empresas públicas societarias, que le otorguen control sobre la entidad receptora de la inversión.

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos inherentes a la participación en la controlada y cuando tiene la capacidad de afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada. (...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

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, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria...”

CONCLUSIONES

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

La expresión “empresas públicas societarias” de la normatividad referente a Inversiones en Controladas e Inversiones en Asociadas del marco normativo anexo a la resolución 533 de 2015, hace referencia a todas las empresas en las cuales la entidad de gobierno tiene control o influencia significativa, sin importar si el capital social de ésta es totalmente de origen público o si tiene un porcentaje de origen privado; por lo tanto, la entidad deberá aplicar las secciones relacionadas, y evaluar si ostenta las facultades para dirigir las actividades relevantes y las políticas operativas y financieras de la empresa para reconocerla como una inversión en controladas, o si existe influencia significativa mediante la capacidad de la entidad para intervenir en las decisiones de la empresa sin que exista control, para reconocerla como una inversión en asociadas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000032101 del 20-10-2016

5.3. CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20162000008481 DEL 15-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Reconocimiento de intereses de mora

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por Cobrar

SUBTEMA	Criterios y periodicidad de reconocimiento en los estados financieros de los intereses moratorios
----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 NELLY GONZALEZ POVEDA
 Directora Financiera
 Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20155500057672 mediante la cual consulta:

“(…) la Superintendencia cada año realiza el cobro de la contribución especial a los prestadores de servicios públicos domiciliarios en los términos establecidos en la Ley mencionada, es así como a partir del día 31 de la fecha de la firmeza de la obligación, se empiezan a generar los intereses de mora si la empresa no ha cancelado el valor total de la contribución especial.

Estos intereses se controlan a través de un aplicativo interno denominado “cuentas por cobrar”, en el cual se reconocen los intereses en los Estados financieros únicamente en el momento de registrar el pago total o parcial de la obligación de acuerdo con lo indicado en la Ley 1066 de 2006.

La causación de estos intereses se realiza de forma acumulada desde la fecha de la firmeza hasta la fecha en que la empresa realiza algún pago asociado a la obligación de la contribución, para conservar el principio de prudencia referido en el párrafo 120 del Plan General de la Contabilidad Pública. El registro contable de esta transacción se realiza afectando las cuentas 140160 Ingreso no tributario — Contribuciones (DB) y la cuenta 411961 Ingresos no tributarios - contribuciones (CR) y se disminuye la cuenta por cobrar de forma simultánea y proporcional al pago realizado por el prestador.

Los intereses posteriores se reconocerán en la medida en que quede saldo pendiente (Sic) de pago y solamente cuando se genere un nuevo pago por parte del deudor y se realiza el procedimiento anteriormente descrito, tomando como valor causado por intereses el valor acumulado desde la fecha del último pago realizado hasta el actual. De esta manera los intereses se reconocen de forma cierta en el ingreso (Sic) en la medida en que se vaya pagando la obligación principal.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, surgen las siguientes inquietudes frente al procedimiento que se debe establecer para el reconocimiento de los intereses de mora que se generan por concepto de la Contribución Especial:

1. ¿Es correcta la causación de intereses de mora en los estados financieros, solamente cuando el prestador realice pagos asociados a la obligación que los generó, reconociendo de esta manera el ingreso solo al momento del pago efectivo total o parcial de la contribución especial?
2. ¿La Superintendencia debe cambiar su metodología y hacer un reconocimiento de forma periódica y masiva en los estados financieros de los intereses de mora sujetos de cobro a los prestadores, pero que no han realizado ningún pago asociado a la obligación principal?
3. Teniendo en cuenta la entrada en vigencia de las NIF(Sic) ¿es indispensable contemplar la necesidad de reconocer de forma periódica y masiva en los estados financieros todos los intereses de las obligaciones pendientes de pago con corte a una fecha determinada?”.
Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. En relación con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994, establece:

“Artículo 85. Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados

financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

(...)

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta Ley". (Subrayado fuera del texto)

Los párrafos 116, 117, 120 y 266 contenidos en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública, señalan:

"8. Principios de Contabilidad Pública

(...)

106. **Verificabilidad.** La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública.

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.

(...)

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores.

9.1.4.1 Ingresos

(...)

266. Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables”. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas así:

1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”.

8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES: “Representa el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente”. (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 357 de 2008, por medio de 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”, en cuanto a las políticas y prácticas contables, individualización de bienes, derechos y obligaciones y conciliaciones de información a cargo de las diferentes Entidades Contables Públicas del país, establece:

“(…)

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).

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones.

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.” (Subrayado fuera del texto)

2. Con respecto a la entrada en vigencia de las NIIF, es pertinente aclarar que este no es el marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno, como lo es la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, sino la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, mediante la cual se incorpora como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las normas el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, aplicables a las entidades de Gobierno, alineada con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público - NICSP.

En este Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, indica que para la preparación financiera se debe cumplir con unas características cualitativas, para orientar el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad, y señalan lo siguiente:

“(…)

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

En las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, CAPITULO I. ACTIVOS y CAPÍTULO IV. INGRESOS, prescribe:

“(…)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las

transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2 Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

.1. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

1.2 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

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 sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, 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 sus 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 la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. (...)" (Subrayados fuera de texto)

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad"

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Con respecto a la primera pregunta, sobre la correcta causación de intereses de mora en los estados financieros solamente cuando el prestador realice pagos asociados con la obligación, la norma contable es taxativa con relación a los ingresos por intereses de mora, al expresar que, cuando están sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, es decir, la entidad debe evaluar la posibilidad del recaudo de ese derecho. Si la probabilidad es incierta, lo que prescribe la norma es que por prudencia se registren en cuentas de orden para evitar sobreestimar los ingresos.

En consecuencia, si los intereses de mora no se encuentran establecidos en normas legales o contractuales, deberán registrarse mediante un débito en la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), y solo se reconoce en las cuentas de balance y resultado en la medida que se determina la certeza del derecho de cobro, a partir de la posibilidad de recuperación y recaudo del mismo.

Ahora bien, si los intereses de mora se encuentran indicados en normas legales o contractuales, razón por la cual no le es dable al tercero desconocer su causación, ni al beneficiario hacer excepciones o modificaciones basadas en apreciaciones subjetivas, se reconocerán como derechos contingentes en las cuentas de orden deudoras referidas en el párrafo anterior, mientras se surte el proceso jurídico de ejecutoria, y una vez ejecutoriado el acto administrativo que imponga la obligación de pagar los intereses, la entidad debe proceder a cancelar las cuentas de orden y seguidamente reconocer el derecho mediante un débito en la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411003-Intereses, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Así las cosas, una vez determinado el incumplimiento de pago del derecho, la Superintendencia de servicios, independiente del flujo de efectivo, debe causar el derecho por los intereses de mora a partir de la fecha en que se incurre en el retraso de la obligación principal y por el tiempo de la misma. Los criterios anteriormente expresados parten de la regulación contable vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, razón por la cual a futuro deberán atenderse los criterios expuestos en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015.

Con relación a la segunda pregunta, los cambios metodológicos deberán estar orientados a dar cumplimiento al principio de causación y a la norma técnica de deudores, en los términos señalados en los párrafos anteriores, al paso que es preciso advertir que registros globales se contraponen con el criterio de verificabilidad de la característica de la Confiabilidad contenida en el Régimen de Contabilidad Pública.

Dando respuesta a la tercera inquietud, con la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno sujetas a la Resolución 533 de 2015, para el reconocimiento de los intereses de mora deberá hacerse una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas sobre Cuentas por Cobrar y los Ingresos sin Contraprestación.

En consecuencia, el reconocimiento procede siempre que previa evaluación de las circunstancias, se evidencie que se cumplen las siguientes condiciones:

- Se tenga el control sobre el derecho.
- Exista la probabilidad de que fluyan beneficios económicos futuros representados en este caso en flujos de recursos financieros.
- Se tenga una medición fiable de los mismos.

Ahora bien, si se determina que existen las condiciones para el reconocimiento de los intereses de mora a título de activo, con posterioridad a tal hecho, la entidad debe evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, deberá proceder a reconocer el respectivo gasto. Si bajo las nuevas circunstancias, las evaluaciones conducen a concluir que no se cumplen las condiciones anteriormente mencionadas, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden como activo contingente.

Por otra parte, cuando el derecho de cobro expire, se renuncie a él o cuando las ventajas y riesgos inherentes a él se transfieran a un tercero, se dará de baja.

El momento del reconocimiento de los intereses de mora, debe obedecer al instante en el cual éstos se causan en función de lo estipulado legal o contractualmente. La fecha y periodicidad para efectuar tal reconocimiento debe estar determinada dentro del manual de políticas contables de la entidad, alineado con los preceptos establecidos en la Ley 1066 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública.

Como puede observarse, para el cumplimiento de los requerimientos del marco normativo contemplado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, no es factible hacer reconocimientos masivos, toda vez que las evaluaciones deben responder a las condiciones particulares de cada deudor. Otra cosa es que se efectúen análisis a grupos homogéneos para efectos de definir y aplicar una política determinada de deterioro, sin detrimento de la revisión continua de los criterios de agrupación.

CONCEPTO No. 20162000008681 DEL 17-03-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Rentas por cobrar
	SUBTEMA	Contabilización de la cartera de comparendos Contabilización de la cartera del impuesto de rodamiento

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Contabilización de la cartera de comparendos Contabilización de la cartera del impuesto de rodamiento

Doctora:
SOFFY ZULETA MUÑOZ
Contratista Apoyo Contabilidad
Alcaldía Municipio de Yumbo
Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500009232 de fecha 9 de febrero de 2016, en la cual solicita de la Contaduría General de la Nación (CGN):

“Buena tarde, comedidamente solicito concepto para el registro contable, presupuestal y procedimiento para la cartera de comparendos (multas de tránsito) y el impuesto de rodamientos. De igual manera como sería la contabilización en Normas internacionales. Muchas gracias.”

Adicionalmente, según llamada telefónica registrada el día 7 de marzo de 2016, la consultante aclaró que la consulta se dirige tanto a la cartera de comparendos, como a la cartera de impuesto de rodamientos.

CONSIDERACIONES

- Según el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989):

“TITULO V

DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

ARTÍCULO 720. Recursos contra los actos de la administración tributaria.

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la administración de impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió

...” (Subrayado fuera del texto original). El Artículo 720 fue modificado por la Ley 6 de 1992; aquí se presenta el texto modificado.

- Según Ley 769 de 2002: "Por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones":

“RECURSOS.

ARTÍCULO 142. RECURSOS. Contra las providencias que se dicten dentro del proceso procederán los recursos de reposición y apelación.

El recurso de reposición procede contra los autos ante el mismo funcionario y deberá interponerse y sustentarse en la propia audiencia en la que se pronuncie.

El recurso de apelación procede sólo contra las resoluciones que pongan fin a la primera instancia y deberá interponerse oralmente y sustentarse en la audiencia en que se profiera.

Toda providencia queda en firme cuando vencido el término de su ejecutoria, no se ha interpuesto recurso alguno o éste ha sido negado.” (Subrayado fuera del texto original)

- Según el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente):

- **Al respecto de la cartera de comparendos:**

“9.1.1.3 Deudores

152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.

(...)

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables.” (Subrayado fuera del texto original)

“Deudores-Ingresos no tributarios

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública que se originan en tasas, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, además de los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.

SE ACREDITA CON:

- El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios.
- El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.
- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.” (Subrayado fuera del texto original)

- Al respecto de la cartera del impuesto de rodamientos:**“9.1.1.2 Rentas por cobrar**

148. Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo.

149. Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

151. Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente.” (Subrayado fuera del texto original)

“Rentas por cobrar

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor determinado en las declaraciones tributarias.
- El valor de las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.
- El valor de las liquidaciones de corrección que aumenten el impuesto a pagar.
- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos efectuados por las entidades recaudadoras.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recaudos totales o parciales.
- El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen.
- El valor de las liquidaciones de corrección que disminuyan el impuesto a pagar.
- El valor de las compensaciones permitidas por la legislación tributaria.
- El valor trasladado a rentas por cobrar a vigencias anteriores.” (Subrayado fuera del texto original)
- Según el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno (Anexos de la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación):
- **Al respecto de la cartera de comparendos y del impuesto de rodamientos:**

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las

transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

2.6. Revelaciones

La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que las cuentas por cobrar le impongan a la entidad. ” (Subrayado fuera del texto original)

(...)

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta la Contaduría General de la Nación se pronuncia:

- **Según el Régimen de Contabilidad Pública (Marco Precedente)**

- Al respecto de la cartera de comparendos:

La cartera de los comparendos a raíz de multas de tránsito corresponde a cuentas por cobrar por parte de la Alcaldía de Yumbo y, obedeciendo a la naturaleza de dichos comparendos, en el momento en que se genere la multa de tránsito, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en la Ley 769 de 2002 de la siguiente manera:

- Hasta que la providencia no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez la providencia quede en firme, la entidad deberá debitar la cuenta 140102-MULTAS, acreditando simultáneamente la cuenta 411002-MULTAS. En cuanto al tratamiento contable posterior a la medición inicial, la entidad deberá seguir lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente) para los DEUDORES.

- Al respecto de la cartera del impuesto de rodamientos:

La cartera del impuesto de rodamientos corresponde a rentas por cobrar por parte de la Alcaldía de Yumbo. En el momento en que se genere el impuesto, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en el Estatuto Tributario- Decreto 624 de 1989, de la siguiente manera:

- Hasta que el impuesto no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez en firme, para su registro, se debitará la cuenta OTROS IMPUESTOS, controlando a nivel de cuentas auxiliares el importe por este impuesto y revelando en notas información adicional según sea la naturaleza de las transacciones y su materialidad; además se deberá determinar si el origen del ingreso es del orden nacional, departamental o municipal. Por otro lado, la entidad deberá identificar si la cartera del impuesto se originó de declaraciones de la vigencia actual o de vigencias anteriores si se considera viable.

Obedeciendo a la naturaleza de los impuestos, en el momento en que se cause el impuesto la entidad deberá debitar la cuenta 1305-RENTAS POR COBRAR-VIGENCIA ACTUAL o 1310-RENTAS POR COBRAR-VIGENCIAS ANTERIORES, acreditando simultáneamente la cuenta 4105-TRIBUTARIOS en el caso de existir declaraciones de vigencias anteriores. En cuanto al tratamiento contable posterior a la medición inicial, la entidad deberá seguir lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente) para las RENTAS POR COBRAR.

- **Según el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Anexos Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación)**

Tanto la cartera de comparendos, como la cartera del impuesto de rodamientos, corresponden a cuentas por cobrar. Por lo que, para la contabilización en la medición inicial y la medición posterior estas carteras siguen el tratamiento contable descrito en dicho Marco para las CUENTAS POR COBRAR. Sin embargo, dada la naturaleza de la exigibilidad de las multas, se debe observar que:

Obedeciendo a la naturaleza de los comparendos, en el momento en que se genere la multa de tránsito, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en la Ley 769 de 2002 de la siguiente manera:

- Hasta que la providencia no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez la providencia quede en firme, la entidad deberá registrar en su contabilidad el hecho económico en el momento en que ocurre, debitando la cuenta 131102-MULTAS y simultáneamente acreditando la cuenta 411002-MULTAS.

En cuanto a la cartera del impuesto de rodamiento:

En el momento en que se genere el impuesto, la entidad deberá determinar el estado de exigibilidad del recaudo según lo definido en el Estatuto Tributario-Decreto 624 de 1989, de la siguiente manera:

- Hasta que el impuesto no quede en firme se deberá controlar el hecho económico en cuentas de orden deudoras.
- Una vez en firme, la entidad deberá identificar si la cartera del impuesto se originó de declaraciones de la vigencia actual o de vigencias anteriores si se considera viable. Posteriormente deberá registrar en su contabilidad el hecho económico en el momento en que ocurre, debitando la cuenta 1305-IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIA ACTUAL o 1310- IMPUESTOS POR COBRAR VIGENCIAS ANTERIORES según sea la cartera del impuesto de rodamiento de la vigencia actual o de vigencias anteriores.

Para su registro, al generarse el impuesto respectivo, se debitará la cuenta OTROS IMPUESTOS, controlando a nivel de cuentas auxiliares el importe por este impuesto y revelando en notas información adicional según sea la naturaleza de las transacciones y su materialidad; además se deberá determinar si el origen del ingreso es del orden nacional, departamental o municipal. Por otro lado, la entidad deberá identificar si la cartera del

impuesto se originó de declaraciones de la vigencia actual o de vigencias anteriores si se considera viable.

- **Al respecto del aspecto presupuestal y de la contabilización con base en las Normas Internacionales de Información Financiera**

Ahora bien, sobre el marco regulatorio propio del sistema presupuestal y su sistema de codificación y registro presupuestal, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es competente para pronunciarse sobre temas presupuestales, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo expresado en el artículo 21 de la Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En cuanto a su consulta al respecto de cómo sería la contabilización en Normas Internacionales del hecho económico en cuestión, me permito informarle que las respuestas a las consultas emitidas por la Contaduría General de la Nación son proyectadas a la luz del marco normativo local expedido por esta entidad, pertinente para la entidad o la empresa consultante y no se hace referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera publicadas por el IFRS Foundation y el IASB.

CONCEPTO No. 20162000011831 DEL 25-04-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores Transferencias
	SUBTEMA	Registro contable de las transferencias a favor de las Universidades públicas, efectuadas por la Nación por concepto del CREE y Estampillas para las mismas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Registro contable por concepto de Estampillas para las Universidades públicas

Doctor:

IVÁN RICARDO CUEVAS PACHÓN

Auditor

Universidad del Tolima

Ibagué –Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550001808-2, mediante la cual eleva la siguiente consulta:

“cuál es el procedimiento contable para realizar los asientos contables por concepto de estampillas universidad nacional y otras y el impuesto CREE en los registros contables de una Universidad estatal?”

Sobre la consulta, el Doctor Iván Ricardo Cuevas Pachón aclara, telefónicamente y mediante correo electrónico, que la solicitud consiste en clarificar cómo deben las Universidades públicas registrar contablemente las transferencias efectuadas por la Nación, a través de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, por concepto del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), de acuerdo con lo establecido en el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 1607 de 2012, el Decreto 1835 de 2013 y el artículo 72 de la Ley 1739 de 2014. De igual manera, solicita determinar el registro que éstas deben efectuar para reconocer contablemente las estampillas de que trata la Ley 1697 de 2013.

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

CONSIDERACIONES:

- **Transferencias efectuadas por la Nación por concepto del CREE**

La Ley 1607 de 2012, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, en sus artículos 23 y 24 prescribe:

“(…)

Artículo 23.- Tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad. Modificado por el art. 17, Ley 1739 de 2014. La tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, será del ocho por ciento (8%).

Parágrafo transitorio. Para los años 2013, 2014 y 2015 la tarifa del CREE será del nueve

(9%). Este punto adicional se aplicará de acuerdo con la distribución que se hará en el párrafo transitorio del siguiente artículo.

Artículo 24.- Destinación específica. A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y, en todo caso antes del 1º de julio de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).

(...)

Parágrafo transitorio. Para los periodos gravables 2013, 2014 y 2015 el punto adicional de que trata el párrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas, treinta por ciento (30%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud, y treinta por ciento (30%) para la inversión social en el sector agropecuario. Los recursos de que trata este párrafo serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y transferidos a las entidades ejecutoras. El Gobierno Nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de que trata este párrafo” (Subrayado fuera de texto).

El Artículo 72 de la Ley 1739 de 2014 determina:

“(...)

Artículo 72. Modifíquese el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 1607 de 2012, el cual dispondrá:

Parágrafo transitorio. Para el período gravable 2015 el punto adicional de que trata el párrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas y sesenta por ciento (60%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud. Los recursos de que trata este párrafo serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y transferidos a las entidades ejecutoras. El Gobierno nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de que trata este párrafo.

Por su parte, el artículo 2 del Decreto 1835 de 2013 establece:

“(...)

Artículo 2. Uso de los recursos. Teniendo en cuenta el carácter no recurrente de los recursos, éstos se destinarán a proyectos de inversión relacionados con la construcción, ampliación, mejoramiento, adecuación y dotación de infraestructura física y tecnológica, y diseño y adecuación de nueva oferta académica, siempre y cuando dichos proyectos no generen gastos recurrentes. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

EN EL MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe las siguientes cuentas, así:

“1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el Presupuesto que se reciben sin contraprestación.

Este registro debe efectuarse en el momento de establecerse el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los derechos adquiridos soportados en los respectivos actos administrativos.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

4428- OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las transferencias causadas. “

- **Tratamiento contable de las estampillas**

EN EL MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE:

Sobre el particular, me permito informarle, que la Contaduría General de la Nación ya se ha pronunciado respecto al procedimiento contable para el registro de las Estampillas para las universidades públicas, mediante concepto No. 20142300031601 del 10 de noviembre de 2014, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad de la Universidad Nacional de Colombia, el cual se anexa a la presente por cuanto es aplicable al caso planteado en esta consulta, donde se concluye:

“(…)

3. Causación del derecho por concepto de las estampillas en las entidades titulares de la misma.

Una vez el Ministerio de Educación-Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, notifique a la Universidad Nacional cuanto es el valor de los recursos que le corresponden y emita la Resolución de distribución de los recursos restantes para las demás universidades, estas como titulares de los recursos deben reconocer en su contabilidad el derecho mediante un débito en la subcuenta 140122-Estampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son recaudados por el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia se debe reclasificar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y como contrapartida un crédito en la subcuenta 140122-Stampillas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.”

DE CONFORMIDAD CON EL MARCO NORMATIVO DEFINIDO EN EL ANEXO DE LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 Y RES. 620 DE 2015

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Describe las siguientes cuentas, así:

“1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como tasas, multas, sanciones, stampillas, cuotas de sostenimiento y contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente. Así mismo incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho por cobrar por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- El valor de las devoluciones o descuentos.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1384- OTRAS CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores...

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

4110-NO TRIBUTARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como multas, sanciones, estampillas, cuotas de sostenimiento, contratos de concesión en los cuales la entidad actúa como concedente, 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

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El reconocimiento contable para dar cumplimiento a lo estipulado en los párrafos transitorios de los artículos 23 y 24 de la Ley 1607 de 2012, modificado a su vez por el art. 72 de la Ley 1739 de 2014, y la reglamentación establecida en el artículo 2 del Decreto Nacional 1835 de 2013, deben efectuarse atendiendo los siguientes lineamientos:

- 1- El registro contable de las transferencias realizadas por la Nación a favor de la Universidad del Tolima por concepto del CREE, se registra mediante un débito en la subcuenta 141314-Otras Transferencias, de la cuenta 1413 TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442802-Para Proyectos de Inversión de la cuenta

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- 2- El reconocimiento contable por concepto de Estampillas para las Instituciones de educación superior, deberá efectuarse de conformidad con los lineamientos que se señalan a continuación, en función de la vigencia de los marcos normativos aplicables:

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE, aplicable hasta el 31 de Diciembre de 2016.

Para efectos del reconocimiento, debe aplicarse el procedimiento contable indicado en el concepto No. 20142300031601 del 10 de noviembre de 2014, referido en las consideraciones, el cual es aplicable al caso consultado y se adjunta a la presente respuesta.

MARCO NORMATIVO DEL ANEXO DE LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015 Y CATÁLOGO DE CUENTAS EXPEDIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 620 DE 2015, vigente a partir de 1 de Enero de 2017.

La causación del derecho por concepto de las estampillas en las entidades titulares de la misma, se efectúa mediante un débito en la subcuenta 131113-Estampillas, de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas, de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos son recaudados por el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia, una vez ejecutado el recaudo, se debe reclasificar la cuenta por cobrar mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131113-Estampillas de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20162000013501 DEL 17-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Deudores
	SUBTEMA	Recursos entregados de la entidad al ICETEX para capacitación de funcionarios

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
------------------------	-----------------------

2	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Recursos entregados de la entidad al ICETEX para capacitación de funcionarios

Doctora
 ESPERANZA BOTERO GUERRERO
 Profesional Especializado
 Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500026852, de fecha 7 de abril de 2016, en la cual formula la siguiente solicitud:

“Le solicito su amable y acostumbrada colaboración para que por favor me ayude a despejar la siguiente inquietud:

El INVIMA celebro (Sic) un convenio con el ICETEX, donde se giraron a favor del ICETEX \$1.000.000.000 para matrícula de estudio de funcionarios, una de las características es que el funcionario está obligado a terminar los estudios que inicio o de lo contrario debe devolver el dinero de la matrícula Sic) al INVIMA.

Como estos \$1.000.000.000 están registrados en una cuenta 14, mi pregunta específica es como (Sic) deben quedar los registros contables para ir disminuyendo esta cuenta?”

A través de llamada telefónica la consultante afirma que es necesario proyectar la respuesta bajo Régimen de Contabilidad Pública (Régimen Precedente) y bajo el Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

- Régimen de Contabilidad Pública precedente

El Catálogo General de Cuentas del RCP describe las siguientes cuentas, así:

RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

“DESCRIPCIÓN

Representa los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público. También incluye los recursos a favor de la entidad contable pública, originados en contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los recursos entregados
- El valor de los ingresos obtenidos

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos reintegrados.
- El valor de los gastos generados.
- El valor de los activos adquiridos.
- El valor de los pasivos cancelados.
- El valor de los recursos trasladados como reserva financiera actuarial.” (Subrayado fuera del texto)

OTROS DEUDORES

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recaudos totales o parciales de los derechos registrados en esta cuenta.
- 2- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes.”

“SUELDOS Y SALARIOS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

SUELDOS Y SALARIOS**“DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de la causación por cada concepto.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable.”

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, establecen lo siguiente:

“BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad 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 los que se proporcionan 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. (...)

Beneficios a los empleados a largo plazo

Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los 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. (...)

En caso de que la entidad 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 entidad reconocerá un activo por los beneficios pagados por anticipado.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el CGC del Marco normativo describe las siguientes cuentas, así:

PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a liquidar en un periodo superior a un año.

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.
- 4- El valor de las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.
- 5- El valor de los rendimientos obtenidos de las inversiones y los encargos fiduciarios.
- 6- El mayor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los encargos fiduciarios constituidos.
- 3- El menor valor del plan de activos generado por la medición a valor de mercado.”
(Subrayado fuera del texto)

PRÉSTAMOS CONCEDIDOS

“DESCRIPCIÓN

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor desembolsado cuando se haya pactado una tasa de interés acorde a la del mercado.
- 2- El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
- 3- El valor de los costos de transacción originados en la concesión del préstamo.
- 4- El valor del rendimiento efectivo del préstamo.

5- El valor de la recompra de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial del préstamo por cobrar.
- 2- El valor de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.
- 3- El valor de los préstamos por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, establecen lo siguiente:

“PRÉSTAMOS POR COBRAR

Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad 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 se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y 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 por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha 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 (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el CGC del Marco normativo describe la siguiente cuenta, así:

GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIÓN

- Régimen de Contabilidad Pública precedente

Inicialmente la entidad reconocerá el hecho económico derivado de la entrega de recursos con cargo a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la respectiva contrapartida según el efectivo o equivalentes al efectivo entregados en administración. En la medida en que el ICETEX pague las matrículas de los funcionarios, la entidad deberá reclasificar estos recursos debitando la subcuenta 147012-Créditos a empleados de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Posterior a esto, es probable que se presente alguna de las siguientes situaciones:

- El funcionario beneficiado culmina sus estudios

Una vez el funcionario cumpla todos los requisitos exigidos para culminar sus estudios, la entidad deberá reconocer un gasto en la subcuenta 510130-Capacitación, bienestar social y

estímulos de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o a la subcuenta 520223-Capacitación bienestar social y estímulos de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda a un gasto de administración o de operación y disminuir la subcuenta 147012-Créditos a empleados de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor de las matrículas pagadas.

- El funcionario beneficiado abandona sus estudios

Si el funcionario deserta del programa cursado, se mantendrá la cuenta por cobrar al trabajador según el valor acumulado de las matrículas pagadas, hasta tanto efectúe el respectivo reembolso.

- Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación

Inicialmente la entidad deberá reconocer este hecho económico como un recurso dispuesto para un beneficio a los empleados condicionado al cumplimiento de requisitos pactados. Sin embargo, dado que la transacción involucra a un tercero (ICETEX), este tercero deberá reportar la información suficiente acerca de la utilización de los recursos propiedad del INVIMA para que ésta reconozca los hechos económicos que surjan de la administración de los recursos por el tercero.

Por lo tanto, atendiendo la norma de Beneficios a los Empleados, los recursos entregados en administración serán clasificados en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Los recursos serán reclasificados cuando estos se utilicen para el fin encargado que, para el caso, será el pago de las matrículas de los funcionarios.

Una vez efectuado el pago de las matrículas, se reducirá el recurso entregado en administración y se hará un cargo a la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Si el funcionario beneficiado no culmina sus estudios, la entidad mantendrá en la misma cuenta el derecho de cobro por las matrículas pagadas para la capacitación del funcionario y seguirá lo contenido en la norma de Préstamos por Cobrar, hasta tanto se produzca el reembolso respectivo.

En caso de que el funcionario cumpla todos los requisitos exigidos para culminar sus estudios, la entidad deberá reconocer el gasto en la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o a la subcuenta 521203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS según corresponda, disminuyendo la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO No. 20162000023861 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento del cobro de las matrículas por la prestación del servicio de educación

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRÍGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500051732, del 28 de julio de 2016, en la cual expone que la Universidad Surcolombiana maneja dos tipos de cuentas por cobrar:

1. Las que se cancelan en un único pago con fechas establecidas para cada periodo académico
2. Las que se cancelan en 2, 3 o 4 cuotas durante el periódico académico, cumpliendo con algunos requisitos como es firmar un pagaré y tener codeudor. El no pago en las fechas establecidas generará unos intereses de mora.

Según lo anterior la pregunta es ¿La Universidad Surcolombiana debe manejar el procedimiento de cuentas por cobrar o prestamos por cobrar?

Al respecto me permito manifestarle, lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Dado que sus preguntas corresponden a un tema que contempla múltiples escenarios, las consideraciones serán expuestas de manera general como sigue:

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, define:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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...” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, emitida por la CGN, describe la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado, en los siguientes términos: “Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.”

CONCLUSIÓN

El registro de los ingresos por concepto de matrículas en la Universidad debe atender al momento y condiciones en que se sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos. En consecuencia, los registros obedecen a alguna(s) de las situaciones que se enmarcan a continuación:

El importe cobrado a los estudiantes previamente a la prestación del servicio no generará registro alguno. Cuando se recauda este recurso, se registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En la medida en que se preste el servicio, deberá disminuirse el pasivo y registrarse el ingreso en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Si no se ha recibido pago anticipado, pero se presta el servicio educativo, este deberá reconocerse a la luz de la Norma de cuentas por cobrar y registrarse con un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Con ocasión de los pagos recibidos, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la cuenta por cobrar. Los intereses de mora que se causen de conformidad con el reglamento de la Universidad, se registran en la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En el caso de que se cobre al estudiante en un periodo intermedio, es decir cuando se haya prestado solo una parte del servicio cobrado, solo podrá reconocerse una cuenta por cobrar

en la proporción del servicio prestado. Cuando se genere el recaudo, la Universidad cancelará la cuenta por cobrar y el valor restante corresponderá a un ingreso recibido por anticipado.

CONCEPTO No. 20162000030411 DEL 07-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias por cobrar Transferencias por pagar Impactos por la transición al nuevo marco de regulación Ingresos -Transferencias y Subvenciones-SGR. Gastos-Transferencias y Subvenciones-SGR. Otras cuentas acreedoras de control. Acreedoras de control por contra (db).
	SUBTEMAS	Determinación de saldos iniciales a 1 de enero de 2017

Doctor
WILLIAM MORA HERRERA
Contador
SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016-550-006412-2, del 21 de septiembre de 2016, mediante la cual, con ocasión de la expedición de la Resolución 470 de 2016, solicita aclarar los siguientes puntos con el fin de establecer los saldos del balance de apertura de que trata el instructivo 002 del 08 de octubre de 2015:

“1. En los estados contables del Sistema General de Regalías del año 2016 van a quedar saldos en las siguientes subcuentas contables, estos saldos corresponden a operaciones realizadas por los órganos del sistema; de acuerdo al nuevo marco contable que rige a partir del 1 de enero de 2017 las afectaciones a estas subcuentas contables se deben realizar en la entidad contable pública que identifica a cada órgano en el SPGR, y deben ser reflejados en sus estados contables.

1.4.20.12 ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
1.4.24.02 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1877

1.4.70.90 OTROS DEUDORES
1.9.05.14 BIENES Y SERVICIOS
2.4.25.13 SALDOS A FAVOR DE BENEFICIARIOS
2.4.90.15 OBLIGACIONES PAGADAS POR TERCEROS
2.4.90.20 FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS
2.4.90.21 MONITOREO, SEGUIMIENTO, CONTROL Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS
2.4.90.22 FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA GENERAL' DE REGALÍAS
2.4.90.23 APOYO PARA EL FORTALECIMIENTO DE LAS SECRETARIAS TÉCNICAS DE LOS ORGANOS COLEGIADOS DE ADMINISTRACIÓN Y DESICIÓN DEL SGR

Respecto a este punto es necesario que la Contaduría General de la Nación defina cuál es el registro contable para reversar estos valores en la contabilidad del SGR e incorporarlos en la contabilidad de cada órgano del sistema y con qué fecha deben quedar incorporados estos movimientos.

2. A partir del año 2017 la distribución soportada en una “Instrucción de abono en cuenta” es la instancia para causar en la contabilidad del SGR el gasto y una cuenta por pagar por los conceptos de “Asignaciones Directas”, “Fondo de Desarrollo Regional”, “Fondo de Compensación Regional”, “Fondo de ciencia tecnología e Innovación”, “Ahorro Pensional Territorial”, “Fiscalización”, “Funcionamiento” y “Monitoreo seguimientos control y evaluación”; en las entidades beneficiarias y receptoras de recursos del SGR se debe reconocer un ingreso y una cuenta por cobrar al SGR. A diciembre de 2016 quedará una cifra cercana a los \$6 Billones de valores distribuidos desde el año 2012 al año 2016 por estos conceptos que no fueron girados por diferentes motivos, este valor hace parte de los excedentes de liquidez y del capital fiscal, ya que en el modelo contable actual no se registró la causación. Respecto a este punto surge la inquietud para la CGN de los registros contables que se deben realizar tanto en la contabilidad del Sistema General de Regalías como en las entidades territoriales y órganos del sistema, y la fecha con que deben quedar incorporados estos movimientos, con el fin de iniciar el año 2017 con el modelo contable definido.

3. Actualmente los movimientos contables que se desprenden de las operaciones realizadas en las cuentas recaudadoras de las agencias deben estar reflejadas en la contabilidad de la entidad en el SIIF Nación. A partir de enero de 2017 estos movimientos deben hacer parte de la contabilidad de la entidad en el aplicativo SPGR, es necesario que la Contaduría General de la Nación defina si estos saldos deben permanecer en el SIIF o si deben ser trasladados al SPGR, de ser necesario el traslado, definir la fecha con la cual deben quedar los registros y las afectaciones contables que se deben realizar en el SIIF y en el SPGR.

- A partir del año 2017 la distribución soportada en una “Instrucción de abono en cuenta” para los conceptos de “Fondo de Ahorro y Estabilización” y “Fondo de Desarrollo Regional — Compensación de Asignaciones Directas” es la instancia para registrar los valores en cuentas de orden. Teniendo en cuenta que en el modelo actual no se realizan estas afectaciones, es preciso que la Contaduría General de la Nación defina la fecha con la que se deben incorporar en las cuentas de orden el valor distribuido no girado por estos conceptos a diciembre de 2016, para iniciar el año 2017 con el modelo contable definido en la resolución.
- Actualmente los bienes adquiridos con recursos de SGR por los órganos de sistema, son incorporados en su contabilidad en la cuenta del activo correspondiente con crédito a la subcuenta de “Patrimonio público incorporado”; en la contabilidad del Sistema General de Regalías se reflejan como cuentas de orden deudoras. Teniendo en cuenta que a partir del 2017 cada órgano del sistema va a tener su información contable separada en el Sistema General de Regalías, se solicita a la Contaduría General de la Nación definir si estos saldos deben permanecer en el SIIF o si deben ser trasladados al SPGR para reflejarse como activos adquiridos con recursos del SGR, de ser necesario el traslado, definir la fecha con la cual deben quedar los registros y las afectaciones contables que se deben realizar en el SIIF y en el SPGR.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación. (Subrayado fuera de texto)

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2017, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así: (Subrayado fuera de texto)

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017
- Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2017
- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

Parágrafo: los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2017) no se compararán con los del periodo anterior.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el numeral 1 del Instructivo 002 de 2015, se señala lo siguiente:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinara, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017. (Subrayado fuera de texto)

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal. (Subrayado fuera de texto)

Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el numeral 3.1 del Instructivo 002 de 2015 de la mencionada Resolución, se

indica:

“Otras normas

.1.1. Transferencias – entidad que recibe los recursos

De acuerdo al nuevo Marco normativo, las transferencias son los recursos monetarios o no monetarios recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones. Estos recursos pueden o no estar sometidos a estipulaciones. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre la aplicación o el uso de los recursos transferidos a la entidad receptora, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante y pueden ser de dos tipos: restricciones o condiciones.

Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Las transferencias se reconocerán solo cuando exista un derecho exigible por ley o por un acuerdo contractual vinculante y la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

Las transferencias pueden originarse por distintas vías, tales como: efectivo, préstamos condonables, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, préstamos condicionados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado, bienes recibidos de otras entidades públicas y donaciones, entre otros.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, las transferencias pueden encontrarse en el grupo Deudores en las cuentas Ingresos no Tributarios y Transferencias por Cobrar o en el grupo Otros Pasivos en la cuenta Créditos Diferidos. (Subrayado fuera de texto)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo de la cuenta Superávit por Donación, 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 en la subcuenta Transferencias Condicionadas dentro de la cuenta Créditos Diferidos, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las transferencias recibidas que imponen condiciones a la entidad.
- Reconocer, para las transferencias identificadas en el literal c), un pasivo por la mejor estimación del valor requerido para afrontar la obligación presente a la fecha de transición, bien sea, cumpliendo las condiciones o reintegrando el valor exigido por la entidad cedente del recurso. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estime será necesario para cancelar la obligación. Este reconocimiento afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

.1.2. Transferencias – entidad que entrega los recursos

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, las transferencias pueden encontrarse en el grupo Otros activos en la cuenta Cargos Diferidos o en el grupo Cuentas por Pagar en la cuenta Transferencias por Pagar. (Subrayado fuera de texto)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado en la subcuenta Transferencias Condicionadas dentro de la cuenta Cargos Diferidos, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las transferencias realizadas que imponen condiciones a la entidad receptora del recurso.
- Reconocer, para las transferencias identificadas en el literal b), un activo por la mejor estimación del valor requerido a la entidad receptora del recurso para afrontar la obligación presente a la fecha de transición, bien sea cumpliendo las condiciones, o bien

reintegrando el valor exigido por la entidad cedente del recurso. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el activo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación por parte de la entidad receptora del recurso. Este reconocimiento afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación."

Por su parte, los numerales 3, 8, 9 y 16 que hacen parte del "Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías" del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno e incorporado a este mediante la Resolución 470 del 19 de agosto de 2016, estipula:

"3. ASIGNACIONES DIRECTAS Y 40% DEL FONDO DE COMPENSACIÓN REGIONAL

3.1 Registros contables en el SGR

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional a las entidades territoriales o a las Corporaciones Autónomas Regionales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 541301-Asignaciones directas o la subcuenta 541304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (Subrayado fuera de texto)

Con el giro a la entidad territorial o a la Corporación Autónoma Regional, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

3.2 Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional

Con base en la instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, las entidades territoriales o las Corporaciones Autónomas Regionales debitarán la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas o la subcuenta 441304-Para proyectos de compensación regional de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (Subrayado fuera de texto)

Con el recaudo de la asignación directa o de recursos del 40% del Fondo de Compensación Regional en la cuenta autorizada, la entidad territorial o la Corporación Autónoma Regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

“8. DISTRIBUCIÓN A TRAVÉS DE LOS FONDOS Y 0.5% DE LOS INGRESOS DEL SGR PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN EN LOS MUNICIPIOS RIBEREÑOS DEL RIO GRANDE DE LA MAGDALENA, INCLUIDOS LOS DEL CANAL DEL DIQUE

8.1 Registros contables en el SGR

Con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales (excepto los distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas), así como el 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique, se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, con la instrucción de abono en cuenta, los recursos distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas, se registrarán debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939021-Regalías distribuidas al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Este registro se requiere para controlar la distribución de los recursos al Fondo, mientras se reasignan a las entidades beneficiarias en virtud de la compensación. (Subrayado fuera de texto)

8.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía y en Cormagdalena

Con la instrucción de abono en cuenta, los recursos de los distintos fondos distribuidos a las entidades territoriales (excepto los distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas) y el 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos los del Canal del Dique, se registrarán debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (Subrayado fuera de texto)

Los recursos distribuidos al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas no generan registros contables en las entidades territoriales, considerando que si

bien, en la distribución al Fondo se identifican los departamentos, el derecho y el ingreso se causan con la asignación a las entidades beneficiarias en virtud de la compensación.

9. TRASLADO DE RECURSOS DEL FONDO DE DESARROLLO REGIONAL COMO ASIGNACIONES DIRECTAS

Cuando, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, se ajuste el presupuesto bienal del SGR, para trasladar recursos del Fondo de Desarrollo Regional incorporándolos como asignaciones directas y compensaciones de los departamentos, municipios y distritos, se realizarán los siguientes registros contables:

9.1 Registros contables en el SGR

Con el acto administrativo que distribuye el recaudo del Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará las asignaciones directas de conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 de este procedimiento.

Adicionalmente, debitará la subcuenta 939021-Regalías distribuidas al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). (Subrayado fuera de texto)

9.2 Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la asignación directa

La entidad territorial beneficiaria de la regalía directa aplicará el procedimiento dispuesto en el numeral 3.2 de este procedimiento, para reconocer tal asignación.” (Subrayado fuera de texto)

“16. FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN (FAE)

Con la instrucción de abono en cuenta para el ahorro, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará los recursos distribuidos para el FAE (que es administrado por el Banco de la República) mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939019-Regalías distribuidas al Fondo de Ahorro y Estabilización-FAE de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Este registro se requiere para controlar la distribución de los recursos al Fondo, mientras se reasignan a las entidades beneficiarias. (...)

Cuando se realice la distribución a los beneficiarios de las regalías, se aplicarán los registros relativos al reconocimiento y giro de las asignaciones a través de los fondos, contenidos en este procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y modificado por la Resolución 468 de 2016, describe las cuentas:

“1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, que provienen, entre otros, del sistema general de participaciones, del sistema general de regalías y del sistema general de seguridad social en salud.”

“2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR: Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad por concepto de los recursos monetarios o no monetarios que debe entregar en forma gratuita o a precios de no mercado a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Tales recursos están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.”

“3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades 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”.

“4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS: Representa el valor de los recursos obtenidos por concepto de transferencias recibidas del Sistema General de Regalías (SGR), ya sea como asignaciones directas o como recursos para la financiación de proyectos, para ahorro pensional o para gastos del SGR.”

“5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS: Representa el valor de los recursos transferidos por el Sistema General de Regalías (SGR), ya sea como asignaciones directas o como recursos para la financiación de proyectos, para ahorro pensional o para gastos del SGR.”

“9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente.”

“9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control.”

Con respecto a la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, los numerales 6, 7 y 8 que hacen parte del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos del Sistema General de Regalías” del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, e incorporado a este mediante la Resolución 139 de 2012 (modificada por la Resolución 111 de 2016), señala:

“6. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

Con la distribución de los recursos del SGR que realiza el Departamento Nacional de Planeación, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido y debita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db), de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS.

7. RECONOCIMIENTO DE LAS ASIGNACIONES

7.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 541301-Asignaciones directas, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acredita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Las asignaciones del 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos, los del Canal del Dique, se registran debitando la subcuenta 541306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, acredita la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (Db) y debita las subcuentas que identifiquen el concepto distribuido, de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS.

7.2 Registros contables en la entidad territorial y en Cormagdalena

Con base en el documento soporte de la distribución de las asignaciones directas a las entidades territoriales, la entidad territorial debita la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 441301-Asignaciones directas, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Las asignaciones a las entidades territoriales de los recursos distribuidos en los distintos fondos se registran debitando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Las asignaciones del 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena, incluidos, los del Canal del Dique se registran en Cormagdalena, debitando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 441306-Para proyectos de inversión de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

8. GIRO DE LAS ASIGNACIONES

8.1 Registros contables en el Sistema General de Regalías

Con el giro a la entidad territorial, a Cormagdalena o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debita la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

8.2 Registros contables en la entidad territorial y en Cormagdalena

Con el giro de la asignación directa en la cuenta autorizada, la entidad territorial debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Las asignaciones provenientes de los fondos se registran debitando el activo o pasivo correspondiente y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, de acuerdo con la información de la ejecución de los proyectos de inversión suministrada por la entidad que designe el respectivo Órgano Colegiado de Administración y Decisión.

El giro de las asignaciones del 0.5% de los ingresos del SGR para proyectos de inversión en los municipios ribereños del Rio Grande de la Magdalena, incluidos, los del Canal del Dique se registran en Cormagdalena, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

Cuando el giro de las asignaciones se realiza directamente a la entidad ejecutora del proyecto, se registra por la entidad territorial o por Cormagdalena, debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 141313-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

CONCLUSIONES

Con base en lo anteriormente expuesto, me permito dar respuesta a los siguientes puntos:

- Referente al punto 1, los saldos de las cuentas mencionadas en su consulta, que a la luz de lo establecido en el “Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías” (incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 470 del 19 de agosto de 2016), deban ser retirados de la contabilidad del SGR, se eliminarán acreditando o debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, según sea el caso, a primero de enero de 2017.

Por su parte, cada órgano del sistema, a la misma fecha, incorporará los activos y pasivos que le correspondan, acreditando o debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, según sea el caso.

- Respecto a los puntos 2 y 4, me permito manifestarle:
En aplicación del Instructivo 002 de 2015, los saldos crédito de las subcuentas de la cuenta 2925-REGALÍAS DISTRIBUIDAS deberán cancelarse contra la subcuenta 292580-Regalías recaudadas (DB).

Los pasivos que en aplicación de la Resolución 470 de 2016 deban reconocerse con la instrucción de abono en cuenta, se incorporarán afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. Este registro deberá realizarse, a 1 de enero de 2017.

Por su parte, las entidades beneficiarias de las regalías y los órganos del sistema, a la misma fecha, incorporarán los correspondientes derechos, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

A 1 de enero de 2017, los recursos distribuidos al Fondo de Ahorro y Estabilización y al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas se registrarán en cuentas de orden, en cumplimiento de lo establecido en los numerales 8 y 16 de la Resolución 470 de 2016.

Referente a los puntos 3 y 5, le informo que los mismos se trasladaron al GIT Sistemas de Información Integrados Nacionales-SIIN de la Subcontaduría de Centralización de la Información.

CONCEPTO No. 20162000034111 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reconocimiento del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado Reconocimiento del impuesto de vehículos

Doctor
VICENTE GALVIS HERRERA
Secretario de Hacienda
Gobernación de Risaralda
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500063652, del 20 de septiembre del 2016, en la formula las siguientes preguntas en el contexto del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. Al respecto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado:

“... el Departamento de Risaralda considera que el impuesto al consumo se debe reconocer como una cuenta por cobrar y como ingresos en el momento en que adquiere los derechos legales de cobrar, lo cual se presenta con la (sic) conocimiento del documento denominado Tornaguía expedido por el productor cuando el producto se entrega o sale de fábrica a cualquier título, y en los casos de retiro para autoconsumo.”

¿Es correcta esta apreciación a la luz del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN?

2. En relación con el impuesto de vehículos automotores

a) ¿En qué momento debe el Departamento reconocer la cuenta por cobrar?

b) En aquellos casos en que el contribuyente no presente la autodeclaración, ¿en qué momento se deberá reconocer la cuenta por cobrar?

CONSIDERACIONES

- Generales

- El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, en relación con los Principios de contabilidad pública, indica que:

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

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

De otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuesta en el anexo de la mencionada Resolución, señalan lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. (...)

1.2. Ingresos por impuestos

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

1.2.1. Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayado fuera del texto)

- **Consideraciones en relación con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado:**

La Ley N° 223 del diciembre de 1995, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria, establece:

“IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS

ARTÍCULO 185. PROPIEDAD DEL IMPUESTO. El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

ARTÍCULO 186. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. (...)

ARTÍCULO 191. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO. (...)

La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en el mes anterior. (...)

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES

ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos. (...)

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 207. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. (...)

DISPOSICIONES COMÚNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS. (...)

La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior.” (Subrayado fuera del texto)

En complemento, la Ordenanza N° 009 de 2006 por la cual se expide el nuevo estatuto de rentas del departamento de Risaralda, al respecto indica que:

“IMPUESTOS AL CONSUMO (...)

ARTICULO 11. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo en la jurisdicción departamental, de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; de licores monopolizados y no monopolizados, vinos, aperitivos, y similares; y de cigarrillos y tabaco elaborado.

ARTICULO 13. CAUSACIÓN. Para los productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el producto se entrega o sale de fábrica a cualquier título, y en los casos de retiro para autoconsumo. (...)" (Subrayado fuera del texto)

3. Consideraciones en relación con el impuesto de vehículos

La Ley N° 488 de 1998 indica:

Impuestos territoriales**IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES****Artículo 146. (...)**

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional. (...)

Artículo 147. Administración y control. El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto.

Según lo indicado por la normatividad territorial, la citada Ordenanza indica que:

“TITULO IV**IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES**

ARTICULO 96. DECLARACIÓN Y PAGO. La declaración y pago del impuesto de vehículo será simultáneo." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

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

- **Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado**

Para efectos contables, por expresa disposición de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el devengo procede con la presentación de la declaración tributaria por parte del contribuyente, toda vez de conformidad con la Ley N° 223 de 1995, este impuesto se formaliza mediante la liquidación privada contenida en la respectiva declaración.

En consecuencia, las tornaguías se registran en cuentas de orden deudoras como posibles derechos de la entidad que requieren ser controlados, mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-Otros Activos Contingentes de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR). Las tornaguías podrán ser el documento soporte de este derecho contingente, si así lo determina la entidad.

2. Impuesto sobre vehículos automotores

De conformidad con lo estipulado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, en concordancia con lo indicado en la Ordenanza 009 de 2006 y en la Ley N° 488 de 1998, el devengo de este impuesto, procede así:

En primera instancia, con el importe liquidado en la declaración tributaria, presentada por el contribuyente y a falta de autodeclaración, con la liquidación oficial en firme.

CONCEPTO No. 20162000034151 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Ingresos con contraprestación Ingresos sin contraprestación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de firma de contratos cuando el contratista no ha prestado el servicio pactado

	Recursos recibidos en contratos interadministrativos Recursos entregados en contratos interadministrativos Control de libros fiscales en la Entidad Actualización del valor de propiedades, planta y equipo en la medición posterior Reconocimiento de ingresos por el cobro de servicios de análisis de muestras Reconocimiento de ingresos por el cobro de servicios de evaluación y los servicios de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor

JOHN JAIME CASTAÑEDA MUÑOZ

Coordinador Unidad Financiera

Corporación Autónoma Regional de las Cuencas de los Ríos Negro-Nare

El Santuario – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500060222, del 2 de septiembre del 2016, en la cual solicita dar respuesta a los siguientes interrogantes a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. Partiendo de lo establecido en la norma de cuentas por cobrar, ¿se debe reconocer un pasivo cuando se suscriben contratos (interadministrativos y de prestación de servicios)? Y ¿cuál sería la dinámica de su registro?
2. La Corporación celebra contratos y convenios interadministrativos con municipios y otros entes, de los cuales en algunos casos se reciben recursos para ser ejecutados en las actividades que desarrollan el objeto contractual. En este caso, ¿se debe reconocer el hecho económico al momento de recibir estos recursos o solo con la suscripción del contrato?
3. La corporación también celebra contratos interadministrativos con municipios y otros entes, de los cuales, en algunos casos, se entregan a las administraciones municipales, recursos para ser ejecutados en las actividades que desarrollan el objeto contractual. Por lo que ¿se debe reconocer el hecho económico al momento de entregar estos recursos o con la suscripción del contrato?, además, ¿cuál sería la dinámica de registro?

4. ¿Se debe seguir llevando contabilidad para efectos fiscales con el marco de contabilidad precedente (resoluciones 354, 355, 356 del 2007), en cumplimiento del Artículo 2 del Decreto 2548 del 2014 el cual reglamenta el Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009?, ¿esto implica tener contabilidad para el nuevo Marco Normativo y otra para el precedente?

5. Según lo contemplado en la Norma de propiedades, planta y equipo, ¿la Corporación ya no debe contratar los servicios para avalúo de los bienes después de determinados los saldos iniciales para el 2017? o ¿en qué casos se puede hacer?

6. La Corporación en la actualidad cuenta con el servicio de laboratorio CENSA, el cual es ofrecido a toda la comunidad. ¿Este hecho implica que se debe reconocer como ingresos de transacciones con contraprestación? Es de aclarar que en la mayoría de los casos la Corporación no celebra contrato, simplemente recibe las muestras, efectúa el análisis, entrega resultados y cobra por el servicio. ¿Se debe inferir que la recepción de las muestras es un contrato?

7. ¿Se puede establecer como ingresos sin contraprestación los cobros por los servicios de evaluación y de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental establecidos en la ley y los reglamentos?

En caso de que estos ingresos se deban reconocer como ingresos con contraprestación, ¿se debe establecer un sistema de costos para la dependencia del CENSA ya que es una unidad generadora de efectivo?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Se expondrán las consideraciones en el siguiente orden:

- Preguntas 1, 2 y 3

Respecto al reconocimiento de un activo o un pasivo con la suscripción de contratos, el Marco Conceptual, que hace parte del anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales (...)

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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la normativa contable, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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... (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad 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.” (Subrayado fuera del texto)

- Pregunta 4

En cuanto a la necesidad de llevar contabilidad fiscal de que trata el Decreto 2548 del 2014, se debe observar que la Ley 298 de 1996 indica que:

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

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

Adicionalmente, sobre llevar una contabilidad según el nuevo Marco Normativo y otra según el Marco Precedente, se puede ver en la Resolución 533 que:

“**Artículo 4°. Cronograma.** El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.”

Periodo de preparación obligatoria: Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. (...)

Primer periodo de aplicación: Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este periodo la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.”

- Pregunta 5

En cuanto a la necesidad de avalúos técnicos en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, el mencionado Marco Normativo, indica que:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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... (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

- Pregunta 6)

Respecto a la contratación en los servicios de laboratorio, en el mencionado Marco Normativo se correlacionan los siguientes elementos:

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios, los recursos obtenidos por la entidad 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.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables." (Subrayado fuera del texto)

- Pregunta 7)

Al respecto del reconocimiento de los cobros por la prestación de servicios sobre el ambiente como ingresos sin contraprestación, debe tenerse en cuenta que la Ley 344 de 1996 señala que:

“Artículo 28.- (Modificado por el art. 96 Ley 633 de 2000) Las autoridades ambientales podrán cobrar el servicio de evaluación y seguimiento de la licencia ambiental y demás permisos, concesiones y autorizaciones establecidas en la Ley y normas reglamentarias. Los costos por concepto del cobro del servicio de la evaluación de los estudios de impacto ambiental, de los diagnósticos ambientales de alternativas, del seguimiento de los proyectos y demás

relacionados con la licencia ambiental, cobrados por el Ministerio del Medio Ambiente, entrarán a una subcuenta especial del FONAM. Los recursos por este concepto se utilizarán para sufragar los costos de evaluación y seguimiento.

De conformidad con el artículo 338 de la Constitución Nacional, para la fijación de las tarifas que se autorizan en este artículo, el Ministerio del Medio Ambiente y las autoridades ambientales aplicarán el sistema que se describe a continuación: La tarifa incluirá: a) el valor de los honorarios de los profesionales requeridos para la realización de la tarea propuesta; b) el valor de los gastos de viaje de los profesionales que se ocasionen para el estudio de la expedición, el seguimiento o el monitoreo de la licencia ambiental y c) el valor de los análisis de laboratorio u otros estudios y diseños técnicos que sean requeridos.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en el mencionado Marco Normativo, se establece:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expedida por la CGN, se concluye:

- Preguntas 1, 2 y 3. Al respecto del reconocimiento de un activo o un pasivo con la suscripción de contratos:

La Entidad deberá reconocer un activo o un pasivo solamente cuando surja el derecho o la obligación, de conformidad con el principio de Devengo. Por lo tanto, la sola suscripción de un contrato en el que se pacta la prestación de un servicio o la compra de un bien, no implica el registro de un activo o un pasivo desde que no se haya entregado o recibido el servicio o el

bien pactado, sino que el activo o el pasivo se generará proporcionalmente con la prestación del servicio contratado, o la entrega o recepción del bien, a menos que exista alguna cláusula mediante la cual se formalice un derecho o una obligación para la entidad, que deba cumplirse en el momento de la firma del contrato.

En términos generales, en el momento de registrar el derecho, la entidad debitará la subcuenta y cuenta correspondientes al grupo 14-CUENTAS POR COBRAR y acreditará el respectivo elemento de los estados financieros que corresponda a la naturaleza del hecho económico. De igual manera, al registrar la obligación, se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y debitará el respectivo elemento de los estados financieros que corresponda a la naturaleza del hecho económico.

- Pregunta 4. En cuanto a la necesidad de llevar contabilidad fiscal de que trata el Decreto 2548 del 2014:

Al respecto, me permito informarle que considerando el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 del 23 de junio de 1996, señala que la emisión de conceptos y resolución de consultas versa solamente sobre las normas expedidas por este organismo regulador. Como consecuencia de ello, la respuesta a esta inquietud no es de competencia de la CGN.

Adicionalmente, sobre llevar una contabilidad según el nuevo Marco Normativo y otra según el Marco Precedente:

Para efectos de reporte de la información contable, las entidades no deben llevar simultáneamente contabilidad con base en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 y el Marco Normativo del Régimen Precedente, en cuanto, durante el año 2016 la contabilidad debe llevarse según lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales y, para el 2017, partiendo de los saldos contables creados a partir de lo indicado en el Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN, la contabilidad deberá llevarse según lo prescrito en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

- Pregunta 5. En cuanto a la necesidad de avalúos técnicos en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo:

Para la medición inicial y posterior de las propiedades, planta y equipo, se deberá seguir el modelo del costo. En la medición posterior, estos activos deben ajustarse con la depreciación y el deterioro acumulados.

Como consecuencia de lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, las entidades deberán revisar, como mínimo al final de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, y si se presenta

un cambio en alguna de estas variables, debe realizar el ajuste a que haya lugar, en forma prospectiva. Así mismo, de conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos, al final del periodo contable la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro de su valor, y si es del caso, calcular y registrar el deterioro.

En términos generales, la medición posterior no está basada en avalúos técnicos. Sin embargo, cada entidad deberá decidir cuál es la metodología más idónea para calcular el deterioro del valor de los activos, de lo que eventualmente puede surgir que se considere necesario solicitar el concepto de expertos sobre las condiciones particulares de algunos bienes que hacen parte de las propiedades, planta y equipo.

- Pregunta 6. Respecto al reconocimiento del cobro generado por la contratación de los servicios de laboratorio prestados, en el mencionado Marco Normativo se correlacionan los siguientes elementos.

El importe mencionado debe reconocerse como un ingreso con contraprestación en la medida que, tanto el ingreso como el costo de la prestación del servicio, puedan medirse con fiabilidad. De no ser así, solo se deberán reconocer los ingresos correspondientes a los costos que se consideren recuperables. Estas condiciones deberán observarse para el registro de los análisis de laboratorio.

Para efectos de la aplicación de la Norma de ingresos con contraprestación, en la definición de contrato, podrán incluirse los acuerdos verbales y escritos celebrados por la Entidad, siempre que en ellos se establezcan los derechos y compromisos de las partes, en forma tal que permitan una medición de los hechos económicos.

- Pregunta 7. Respecto del reconocimiento de los cobros por la prestación de servicios sobre el ambiente como ingresos sin contraprestación, debe tenerse en cuenta los siguientes lineamientos y aplicar a cada uno de ellos, según corresponda:

Si los ingresos son fiablemente medibles, con base en lo contemplado en la Ley 344 de 1996 y sus modificaciones, los mismos deberán registrarse como un ingreso sin contraprestación en la medida de que no exista medición fiable del valor del servicio entregado o, si la entidad, u otra entidad de gobierno, son las únicas que suministran el servicio y este no tiene valor de mercado. Para estos casos, la contabilización deberá hacerse según lo indicado en la Norma de ingresos sin contraprestación.

Por otro lado, si la Entidad, al identificar individualmente los servicios prestados, encuentra que el costo de alguno de ellos puede medirse fiablemente, los ingresos percibidos por la prestación de estos servicios deberán ser reconocidos como ingresos con contraprestación.

CONCEPTO No. 20162000034111 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado Reconocimiento del impuesto de vehículos

Doctor
VICENTE GALVIS HERRERA
Secretario de Hacienda
Gobernación de Risaralda
Pereira -Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500063652, del 20 de septiembre del 2016, en la formula las siguientes preguntas en el contexto del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. Al respecto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado:

“... el Departamento de Risaralda considera que el impuesto al consumo se debe reconocer como una cuenta por cobrar y como ingresos en el momento en que adquiere los derechos legales de cobrar, lo cual se presenta con la (sic) conocimiento del documento denominado Tornaguía expedido por el productor cuando el producto se entrega o sale de fábrica a cualquier título, y en los casos de retiro para autoconsumo.”

¿Es correcta esta apreciación a la luz del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN?

2. En relación con el impuesto de vehículos automotores

- a) ¿En qué momento debe el Departamento reconocer la cuenta por cobrar?
b) En aquellos casos en que el contribuyente no presente la autodeclaración, ¿en qué momento se deberá reconocer la cuenta por cobrar?

CONSIDERACIONES

- Generales

- El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, en relación con los Principios de contabilidad pública, indica que:

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

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

De otra parte, las Normas para el reconocimiento, medición, presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuesta en el anexo de la mencionada Resolución, señalan lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto)

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. (...)

1.2. Ingresos por impuestos

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

1.2.1. Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme." (Subrayado fuera del texto)

- **Consideraciones en relación con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado:**

La Ley N° 223 del diciembre de 1995, por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria, establece:

“IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS

ARTÍCULO 185. PROPIEDAD DEL IMPUESTO. El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

ARTÍCULO 186. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. (...)

ARTÍCULO 191. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO. (...)

La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en el mes anterior. (...)

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES

ARTÍCULO 202. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos. (...)

IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 207. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos. (...)

DISPOSICIONES COMÚNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS. (...)

La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior.” (Subrayado fuera del texto)

En complemento, la Ordenanza N° 009 de 2006 por la cual se expide el nuevo estatuto de rentas del departamento de Risaralda, al respecto indica que:

“**IMPUESTOS AL CONSUMO (...)**

ARTICULO 11. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo en la jurisdicción departamental, de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; de licores monopolizados y no monopolizados, vinos, aperitivos, y similares; y de cigarrillos y tabaco elaborado.

ARTICULO 13. CAUSACIÓN. Para los productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el producto se entrega o sale de fábrica a cualquier título, y en los casos de retiro para autoconsumo. (...)” (Subrayado fuera del texto)

3. Consideraciones en relación con el impuesto de vehículos

La Ley N° 488 de 1998 indica:

Impuestos territoriales

IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES

Artículo 146. (...)

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional. (...)

Artículo 147. Administración y control. El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto.

Según lo indicado por la normatividad territorial, la citada Ordenanza indica que:

“TITULO IV

IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES

ARTICULO 96. DECLARACIÓN Y PAGO. La declaración y pago del impuesto de vehículo será simultáneo.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

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

- **Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; licores, vinos aperitivos y similares: y cigarrillos y tabaco elaborado**

Para efectos contables, por expresa disposición de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, el devengo procede con la presentación de la declaración tributaria por parte del contribuyente, toda vez de conformidad con la Ley N° 223 de 1995, este impuesto se formaliza mediante la liquidación privada contenida en la respectiva declaración.

En consecuencia, las tornaguías se registran en cuentas de orden deudoras como posibles derechos de la entidad que requieren ser controlados, mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un

crédito en la subcuenta 890590-Otros Activos Contingentes de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR). Las tornaguías podrán ser el documento soporte de este derecho contingente, si así lo determina la entidad.

2. Impuesto sobre vehículos automotores

De conformidad con lo estipulado en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, en concordancia con lo indicado en la Ordenanza 009 de 2006 y en la Ley N° 488 de 1998, el devengo de este impuesto, procede así:

En primera instancia, con el importe liquidado en la declaración tributaria, presentada por el contribuyente y a falta de autodeclaración, con la liquidación oficial en firme.

CONCEPTO No. 20162000034151 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Venta de servicios Ingresos- Transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de firma de contratos cuando el contratista no ha prestado el servicio pactado Recursos recibidos en contratos interadministrativos Recursos entregados en contratos interadministrativos Control de libros fiscales en la Entidad Actualización del valor de propiedades, planta y equipo en la medición posterior Reconocimiento de ingresos por el cobro de servicios de análisis de muestras Reconocimiento de ingresos por el cobro de servicios de evaluación y los servicios de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental

Doctor

JOHN JAIME CASTAÑEDA MUÑOZ

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

1910

Coordinador Unidad Financiera
Corporación Autónoma Regional de las Cuencas de los Ríos Negro-Nare
El Santuario – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500060222, del 2 de septiembre del 2016, en la cual solicita dar respuesta a los siguientes interrogantes a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. Partiendo de lo establecido en la norma de cuentas por cobrar, ¿se debe reconocer un pasivo cuando se suscriben contratos (interadministrativos y de prestación de servicios)? Y ¿cuál sería la dinámica de su registro?
2. La Corporación celebra contratos y convenios interadministrativos con municipios y otros entes, de los cuales en algunos casos se reciben recursos para ser ejecutados en las actividades que desarrollan el objeto contractual. En este caso, ¿se debe reconocer el hecho económico al momento de recibir estos recursos o solo con la suscripción del contrato?
3. La corporación también celebra contratos interadministrativos con municipios y otros entes, de los cuales, en algunos casos, se entregan a las administraciones municipales, recursos para ser ejecutados en las actividades que desarrollan el objeto contractual. Por lo que ¿se debe reconocer el hecho económico al momento de entregar estos recursos o con la suscripción del contrato?, además, ¿cuál sería la dinámica de registro?
4. ¿Se debe seguir llevando contabilidad para efectos fiscales con el marco de contabilidad precedente (resoluciones 354, 355, 356 del 2007), en cumplimiento del Artículo 2 del Decreto 2548 del 2014 el cual reglamenta el Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009?, ¿esto implica tener contabilidad para el nuevo Marco Normativo y otra para el precedente?
5. Según lo contemplado en la Norma de propiedades, planta y equipo, ¿la Corporación ya no debe contratar los servicios para avalúo de los bienes después de determinados los saldos iniciales para el 2017? o ¿en qué casos se puede hacer?
6. La Corporación en la actualidad cuenta con el servicio de laboratorio CENSA, el cual es ofrecido a toda la comunidad. ¿Este hecho implica que se debe reconocer como ingresos de transacciones con contraprestación? Es de aclarar que en la mayoría de los casos la Corporación no celebra contrato, simplemente recibe las muestras, efectúa el análisis, entrega resultados y cobra por el servicio. ¿Se debe inferir que la recepción de las muestras es un contrato?

7. ¿Se puede establecer como ingresos sin contraprestación los cobros por los servicios de evaluación y de seguimiento de la licencia ambiental, permisos, concesiones, autorizaciones y demás instrumentos de control y manejo ambiental establecidos en la ley y los reglamentos?

En caso de que estos ingresos se deban reconocer como ingresos con contraprestación, ¿se debe establecer un sistema de costos para la dependencia del CENSA ya que es una unidad generadora de efectivo?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Se expondrán las consideraciones en el siguiente orden:

- Preguntas 1, 2 y 3

Respecto al reconocimiento de un activo o un pasivo con la suscripción de contratos, el Marco Conceptual, que hace parte del anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales (...)

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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. (...)

Periodo contable: corresponde al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se pueden solicitar estados financieros intermedios e informes y reportes contables para propósitos especiales, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes sin que esto signifique, necesariamente, la ejecución de un cierre.” (Subrayado fuera del texto)

En cuanto a la normativa contable, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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... (...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad 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.” (Subrayado fuera del texto)

- Pregunta 4

En cuanto a la necesidad de llevar contabilidad fiscal de que trata el Decreto 2548 del 2014, se debe observar que la Ley 298 de 1996 indica que:

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

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

Adicionalmente, sobre llevar una contabilidad según el nuevo Marco Normativo y otra según el Marco Precedente, se puede ver en la Resolución 533 que:

“**Artículo 4°. Cronograma.** El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.”

Periodo de preparación obligatoria: Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este periodo, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. (...)

Primer periodo de aplicación: Es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este periodo la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.”

- Pregunta 5

En cuanto a la necesidad de avalúos técnicos en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, el mencionado Marco Normativo, indica que:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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... (...)

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." (Subrayado fuera del texto)

- Pregunta 6)

Respecto a la contratación en los servicios de laboratorio, en el mencionado Marco Normativo se correlacionan los siguientes elementos:

"2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios, los recursos obtenidos por la entidad 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.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.” (Subrayado fuera del texto)

- Pregunta 7)

Al respecto del reconocimiento de los cobros por la prestación de servicios sobre el ambiente como ingresos sin contraprestación, debe tenerse en cuenta que la Ley 344 de 1996 señala que:

“Artículo 28.- (Modificado por el art. 96 Ley 633 de 2000) Las autoridades ambientales podrán cobrar el servicio de evaluación y seguimiento de la licencia ambiental y demás permisos, concesiones y autorizaciones establecidas en la Ley y normas reglamentarias. Los costos por concepto del cobro del servicio de la evaluación de los estudios de impacto ambiental, de los diagnósticos ambientales de alternativas, del seguimiento de los proyectos y demás relacionados con la licencia ambiental, cobrados por el Ministerio del Medio Ambiente, entrarán a una subcuenta especial del FONAM. Los recursos por este concepto se utilizarán para sufragar los costos de evaluación y seguimiento.

De conformidad con el artículo 338 de la Constitución Nacional, para la fijación de las tarifas que se autorizan en este artículo, el Ministerio del Medio Ambiente y las autoridades ambientales aplicarán el sistema que se describe a continuación: La tarifa incluirá: a) el valor de los honorarios de los profesionales requeridos para la realización de la tarea propuesta; b) el valor de los gastos de viaje de los profesionales que se ocasionen para el estudio de la expedición, el seguimiento o el monitoreo de la licencia ambiental y c) el valor de los análisis de laboratorio u otros estudios y diseños técnicos que sean requeridos.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en el mencionado Marco Normativo, se establece:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, expedida por la CGN, se concluye:

- Preguntas 1, 2 y 3. Al respecto del reconocimiento de un activo o un pasivo con la suscripción de contratos:

La Entidad deberá reconocer un activo o un pasivo solamente cuando surja el derecho o la obligación, de conformidad con el principio de Devengo. Por lo tanto, la sola suscripción de un contrato en el que se pacta la prestación de un servicio o la compra de un bien, no implica el registro de un activo o un pasivo desde que no se haya entregado o recibido el servicio o el bien pactado, sino que el activo o el pasivo se generará proporcionalmente con la prestación del servicio contratado, o la entrega o recepción del bien, a menos que exista alguna cláusula mediante la cual se formalice un derecho o una obligación para la entidad, que deba cumplirse en el momento de la firma del contrato.

En términos generales, en el momento de registrar el derecho, la entidad debitará la subcuenta y cuenta correspondientes al grupo 14-CUENTAS POR COBRAR y acreditará el respectivo elemento de los estados financieros que corresponda a la naturaleza del hecho económico. De igual manera, al registrar la obligación, se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y debitará el respectivo elemento de los estados financieros que corresponda a la naturaleza del hecho económico.

- Pregunta 4. En cuanto a la necesidad de llevar contabilidad fiscal de que trata el Decreto 2548 del 2014:

Al respecto, me permito informarle que considerando el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 del 23 de junio de 1996, señala que la emisión de conceptos y resolución de consultas versa solamente sobre las normas expedidas por este organismo regulador. Como consecuencia de ello, la respuesta a esta inquietud no es de competencia de la CGN.

Adicionalmente, sobre llevar una contabilidad según el nuevo Marco Normativo y otra según el Marco Precedente:

Para efectos de reporte de la información contable, las entidades no deben llevar simultáneamente contabilidad con base en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 y el Marco Normativo del Régimen Precedente, en cuanto, durante el año 2016 la contabilidad debe llevarse según lo estipulado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales y, para el 2017, partiendo de los saldos contables creados a partir de lo indicado en el Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN, la contabilidad deberá llevarse según lo prescrito en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

- Pregunta 5. En cuanto a la necesidad de avalúos técnicos en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo:

Para la medición inicial y posterior de las propiedades, planta y equipo, se deberá seguir el modelo del costo. En la medición posterior, estos activos deben ajustarse con la depreciación y el deterioro acumulados.

Como consecuencia de lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, las entidades deberán revisar, como mínimo al final de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, y si se presenta un cambio en alguna de estas variables, debe realizar el ajuste a que haya lugar, en forma prospectiva. Así mismo, de conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos, al final del periodo contable la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro de su valor, y si es del caso, calcular y registrar el deterioro.

En términos generales, la medición posterior no está basada en avalúos técnicos. Sin embargo, cada entidad deberá decidir cuál es la metodología más idónea para calcular el deterioro del valor de los activos, de lo que eventualmente puede surgir que se considere necesario solicitar el concepto de expertos sobre las condiciones particulares de algunos bienes que hacen parte de las propiedades, planta y equipo.

- Pregunta 6. Respecto al reconocimiento del cobro generado por la contratación de los servicios de laboratorio prestados, en el mencionado Marco Normativo se correlacionan los siguientes elementos.

El importe mencionado debe reconocerse como un ingreso con contraprestación en la medida que, tanto el ingreso como el costo de la prestación del servicio, puedan medirse con fiabilidad. De no ser así, solo se deberán reconocer los ingresos correspondientes a los costos que se consideren recuperables. Estas condiciones deberán observarse para el registro de los análisis de laboratorio.

Para efectos de la aplicación de la Norma de ingresos con contraprestación, en la definición de contrato, podrán incluirse los acuerdos verbales y escritos celebrados por la Entidad, siempre que en ellos se establezcan los derechos y compromisos de las partes, en forma tal que permitan una medición de los hechos económicos.

- Pregunta 7. Respecto del reconocimiento de los cobros por la prestación de servicios sobre el ambiente como ingresos sin contraprestación, debe tenerse en cuenta los siguientes lineamientos y aplicar a cada uno de ellos, según corresponda:

Si los ingresos son fiablemente medibles, con base en lo contemplado en la Ley 344 de 1996 y sus modificaciones, los mismos deberán registrarse como un ingreso sin contraprestación en la medida de que no exista medición fiable del valor del servicio entregado o, si la entidad, u otra entidad de gobierno, son las únicas que suministran el servicio y este no tiene valor de mercado. Para estos casos, la contabilización deberá hacerse según lo indicado en la Norma de ingresos sin contraprestación.

Por otro lado, si la Entidad, al identificar individualmente los servicios prestados, encuentra que el costo de alguno de ellos puede medirse fiablemente, los ingresos percibidos por la prestación de estos servicios deberán ser reconocidos como ingresos con contraprestación.

CONCEPTO No. 20162000038681 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Impuestos por cobrar
	SUBTEMAS	Estimaciones de deterioro de impuestos por cobrar

Señora
EDNA COSNTANZA OSPINA PALACIOS
Profesional Universitario
Secretaria de hacienda
Cajicá – Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500067162, del 6 de octubre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto del cálculo del deterioro de los impuestos por cobrar exponiendo los siguientes interrogantes:

- ¿Existe alguna circular de la superintendencia bancaria para el cálculo de la tasa de descuento?
- Quien determina la tasa cupón, o tasa de referencia ¿la Superintendencia o el Banco de República?
- ¿Cuál es la fórmula para determinar el factor de descuento y calcular el deterioro?

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

CONSIDERACIONES

La norma de cuentas por cobrar del marco normativo para las entidades de gobierno establece lo siguiente:

“(…) Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (…)” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, esta norma establece que las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo, se miden inicial y posteriormente por el valor de la transacción, y son objeto de estimaciones de deterioro. Respecto de la estimación de deterioro expone:

“(…) 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 sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, 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 sus 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 la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El deterioro de los impuestos por cobrar requiere de parte de la entidad la estimación del valor recuperable, para lo cual deberá seguir lo siguiente:

- Identificación de evidencia objetiva de incumplimiento o desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor.

A partir de los plazos establecidos para el pago de los impuestos, serán objeto de deterioro las partidas en las cuales el contribuyente haya incumplido la obligación. Adicionalmente, serán objeto de deterioro las cuentas por cobrar de los contribuyentes que, dadas sus condiciones financieras, permitan establecer que no se recaudarán los flujos en los plazos establecidos.

- Estimación de los flujos futuros recuperables.

Para efectos de estimar los flujos futuros recuperables, la entidad debe establecer el comportamiento de pago de los contribuyentes que han incumplido. Para el efecto, se analiza la tendencia de recuperación de los flujos, de tal manera que se establezcan los patrones o parámetros de proyección, como porcentajes de flujos recuperables y plazos promedios de pago.

Estos patrones o parámetros deben ser actualizados en la medida que se alimenten las bases de datos con el comportamiento de pago de los impuestos en cada periodo.

- Determinación de la tasa de descuento.

A partir de los patrones o parámetros de proyección de los flujos de caja recuperables, la entidad debe identificar la tasa de mercado de los TES que tengan vencimientos cercanos a los plazos proyectados de los flujos recuperables.

Las tasas de mercado de los TES, se consultan como la curva de rentabilidad de los TES Tasa Fija, esta información se encuentra en la página web de entidades como: Banco de la República, Superintendencia Financiera, Bolsa de Valores de Colombia o entidades financieras como bancos o intermediarios financieros.

Es importante precisar que la tasa de descuento utilizada para este propósito será la tasa de mercado a la que se negocia el TES de referencia, en la fecha de estimación del deterioro.

- Cálculo del valor recuperable.

El cálculo del valor recuperable corresponderá al valor presente de los flujos de caja recuperables estimados en el ítem b, descontados, de acuerdo al plazo de pago proyectado, a la tasa de los TES definidos en el ítem c.

CONCEPTO No. 20162000040261 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos sin contraprestación -Sanciones Control interno contable
	SUBTEMAS	Reconocimiento cuentas por cobrar vencidas Reconocimiento sanciones Depuración contable

Doctora
ARAMINTA BELTRÁN URREGO
Directora Administrativa y Financiera
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-007532-2 del 11 de noviembre de 2016 mediante la cual solicita concepto de los saldos de cuentas por cobrar, sobre los siguientes aspectos:

“si es pertinente realizar saneamiento contable en el presente año, sobre todos (sic) para aquellos valores que llevan más de tres (3) años registrados en la contabilidad como cuentas por cobrar, o si los mismos deben continuar registrados en la contabilidad como cuentas por cobrar hasta tanto no (sic) se dé la prescripción, o el cobro efectivo.

En caso de ser pertinente el saneamiento contable en el presente año, por favor informar si se debe reconocer en cuentas de orden deudoras hasta tanto opere la prescripción, o si no es necesario registrarlas en cuentas de orden.

Para el caso del proceso de cobro que adelanta la Contraloría Delegada para Juicios Fiscales, por favor informar si este Ministerio legalmente puede hacer saneamiento contable sobre dicha partida, o si solamente la puede ordenar la Contraloría.

Así mismo, favor informar si sobre las partidas reconocidas como derechos por cobrar se debe cobrar intereses de mora y si se deben ir causando mes a mes, hasta tanto se dé su recaudo efectivo.”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para las entidades de Gobierno en el numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, define los Activos como, “son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Por su parte, la Norma relativa a las Cuentas por cobrar las define como “los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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...”

Esta misma normativa prevee en la medición posterior de las cuentas por cobrar que, “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 sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, 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 sus 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 la tasa de interés de mercado aplicada a instrumentos similares. En el caso de los impuestos por cobrar, se tomará como factor de descuento la tasa de los TES con plazos similares. El deterioro se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.”

Y en el numeral 2.5 al referirse a la Baja en Cuentas señala, “Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...”

En consideración a que las Cuentas por cobrar es contrapartida de los ingresos, es necesario referirnos a La Norma de Ingresos sin contraprestación en donde se determina que, “Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Además, relacionado con el saneamiento contable, la Resolución 357 de 2008 sobre Control Interno Contable en el numeral 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad, dispone:

“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.

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.”

CONCLUSIONES

Respecto de las cuentas por cobrar que presentan saldos pendientes de pago, es necesario analizar si estas cuentas cumplen con la definición de activo, es decir recursos controlados por la entidad, que efectivamente puede cobrarlos y que se originan en un evento del cual la entidad espera obtener beneficios económicos futuros. Para el caso de las sanciones deberá analizarse si atienden lo indicado por la nueva normatividad en materia de Ingresos sin contraprestación, en razón a que las sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso. Cuando se cumple lo anteriormente señalado deberán presentarse las cuentas por cobrar en la contabilidad de la entidad, las cuales al registrar saldos vencidos serán objeto de cálculo de pérdida por deterioro.

Ahora, en cuanto al saneamiento contable es del caso señalar que conforme a la normatividad de Control Interno contable, Resolución N°357 de 2008, según lo señalado en el numeral 3.1. sobre Depuración contable permanente y sostenibilidad, la entidad debe adelantar las

acciones pertinentes para que la información contable refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual todas las veces que sea necesario, realizará 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.

En los temas de la responsabilidad señalada por la Contraloría Delegada para Juicios Fiscales y el cobro de intereses de mora, por corresponder a decisiones de una entidad de control y a la determinación de políticas propias de la entidad respectivamente, no es posible pronunciarnos por exceder la competencia de la CGN.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000015641 del 10-06-2016

20162000030001 del 05-10-2016

20162000035851 del 16-11-2016

5.4. PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20162000028791 DEL 26-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Otros activos– activos intangibles Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Medición inicial y posterior de los libros, publicaciones y obras de arte sin declaratoria como bienes históricos y culturales. Cuenta contable para el reconocimiento de obras de arte sin declaratoria como bienes históricos y culturales, utilizadas por la entidad para la decoración.

	Tratamiento contable de los convenios celebrados con el ICETEX para la promoción de la educación de funcionarios. Tratamiento contable de soluciones de balanceadores de tráfico
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ RUIZ
Coordinadora del grupo de contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005018-2, del 25 de julio de 2016, en la cual indica lo siguiente:

“1. Libros y publicaciones

El Ministerio mantiene entre sus bienes, libros y publicaciones que integran la biblioteca “José María del Castillo y Rada”. Dicha biblioteca es de carácter gubernamental, especializada en el área de economía y finanzas públicas, cuyo origen se remonta al año de 1939. Su misión es apoyar, promover, facilitar y suministrar información, que soporte tanto los procesos misionales como de apoyo del Ministerio.

Dichos libros y publicaciones están disponibles para consulta y préstamo de los funcionarios del Ministerio, así como de consulta para la ciudadanía en general (...)

...teniendo en cuenta que los libros y publicaciones que integran la “Colección general” (que son aquellos a los cuales se les ha podido establecer un valor para su registro), están disponibles para el uso de la colectividad, estos se deberían clasificar como bienes de uso público.

Sin embargo, y considerando que la medición de los bienes de uso público exige la determinación del costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, de manera atenta y respetuosa se solicita se reconsidere dicho tratamiento, dada la naturaleza de los libros y publicaciones, y en razón a las dificultades que se les presentan a las entidades al tratar de establecer vidas útiles “confiables”, en función de las cuales sea posible llevar a cabo un proceso de depreciación.

De acuerdo con lo indagado con los administradores de la Biblioteca, conocedores del tema, el determinar vida útil a los libros sería un proceso subjetivo y dispendioso. Lo anterior, dado

que la función de la Entidad está encaminada a propender por lograr el adecuado mantenimiento y conservación de los libros, por lo que no se podría definir “sin esfuerzo desproporcionado” una fecha previsible o un horizonte en el que dichos elementos generarán un potencial de servicio.

Ahora bien, tratándose del deterioro de los libros, y en razón a la dinámica de mantenimiento de estos activos, la entidad evalúa de forma periódica si existe evidencia de deterioro físico que pueda conllevar a su baja en cuentas, lo cual no implica realizar estimaciones de costos de reposición o valores de mercado, dado que se trataría de una labor dispendiosa, cuyo costo superaría el beneficio de obtener una información que no le resultaría útil a la entidad, puesto que no generaría ningún valor agregado a la biblioteca o a sus servicios.

Finalmente, en caso de que se ratifique el tratamiento determinado en el Marco Normativo, de manera atenta y respetuosa se solicita concepto acerca de las actividades que debe realizar la Entidad para el reconocimiento y medición de los libros y publicaciones, de cara a la determinación de saldos iniciales a 01 de enero de 2017, y de acuerdo con las dificultades esbozadas anteriormente.

2. Cuadros y obras de arte

En la actualidad el Ministerio mantiene dentro de sus bienes cuadros y obras de arte que, en su mayoría, fueron recibidos de entidades liquidadas, y cumplen con un propósito meramente decorativo.

Los cuadros y elementos decorativos que no son considerados obras de arte han sido registrados contablemente como muebles y enseres, dentro de las propiedades, planta y equipo, y como tales se deprecian de acuerdo con la vida útil de referencia establecida para este tipo de bienes.

Por su parte, las obras de arte, se mantienen registradas dentro de la categoría de otros activos, particularmente en la cuenta 1960- Bienes de arte y cultura.

La distinción en el tratamiento radica en la definición que de dichos bienes estableció un evaluador experto en el año 2012.

De acuerdo con el análisis efectuado por la firma contratada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para llevar a cabo la clasificación, catalogación, descripción y valuación de los bienes, se concluyó que, del total de los bienes sometidos a análisis, solamente quinientos cuarenta y tres (543) son considerados obras de arte, setecientos ochenta y uno (781) son

bienes no clasificados como obras de arte (cuadros), y diecisiete (17) son considerados como objetos utilitarios. (...)

En tal sentido, la Entidad optó por registrar los bienes que no son considerados como obras de arte y los elementos utilitarios como propiedades, planta y equipo, mientras que los catalogados como obras de arte fueron registradas en el grupo de “otros activos”.

Ahora bien, de cara a la implementación del Nuevo Marco Normativo y, en atención a que la Entidad no cuenta con actos administrativos que cataloguen dichas obras como bienes históricos y culturales, éstas tendrían que clasificarse como propiedades, planta y equipo.

En tal sentido, se consulta el tratamiento que se le debe dar a los cuadros y a las obras de arte, teniendo en cuenta que, al igual que los libros de la biblioteca, la política del Ministerio está orientada a lograr el adecuado mantenimiento y conservación de los cuadros y las obras de arte, por lo que no se podría definir sin esfuerzo desproporcionado: a) una fecha previsible o un horizonte en el que dichos elementos, de carácter decorativo, generarán un potencial de servicio, para realizar procesos de depreciación, y b) valores de mercado y costos de reposición, para llevar a cabo periódicamente estimaciones de deterioro.

De otra parte, en caso de tener que reconocer los cuadros y obras de arte como propiedades, planta y equipo se consulta: ¿En qué cuenta se deberían registrar considerando que, en el proyecto de modificación del catálogo de cuentas publicado el 14 de julio de 2016, se eliminó la expresión ‘con fines decorativos’ de la descripción de la cuenta 1681- Bienes de arte y cultura?

3. Bienes históricos y culturales

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para que un bien sea considerado como “histórico y cultural” se requiere un acto administrativo, de manera atenta se consulta:

- a) ¿Quién debe expedir esos actos administrativos?
- b) ¿Podría la propia Entidad pública expedir el acto administrativo, a partir del concepto emitido por un experto en la materia, o podría considerarse que el concepto del experto es un acto administrativo?

4. Beneficios a empleados

El Ministerio de Hacienda otorga beneficios a sus empleados consistentes en la financiación de estudios en el interior y exterior, programas de bilingüismo, etc. Sin embargo, estos no se

otorgan de forma directa, sino que se realizan a través de convenios suscritos con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior — ICETEX.

Uno de los convenios suscritos entre el MHCP y el ICETEX contempla: “CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: El objeto del presente Convenio es la constitución de un Fondo en Administración, con el fin de administrar los recursos proporcionados por el MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO al ICETEX, denominado “FONDO DE CREDITO PARA ESTUDIOS EN EL EXTERIOR-MINHACIENDA - ICETEX, quien actuará como Administrador y Mandatario.”

CLÁUSULA SEGUNDA. — FINALIDAD DEL FONDO: El FONDO está destinado al otorgamiento de créditos parcialmente condonables por cumplimiento de condiciones respecto de los estudios cursados y tiempo de servicios prestados en la administración pública y en la docencia, conforme a lo establecido en el reglamento operativo del fondo a los funcionarios de carrera administrativa y de libre nombramiento y remoción del Ministerio. (...)”

Con relación a la administración de cartera por los préstamos concedidos a los funcionarios, el convenio señala lo siguiente:

“CLAUSULA DECIMA QUINTA. - TERMINO DE RECAUDO DE CARTERA E INTERESES EN AMORTIZACIÓN: El recaudo de cartera que administre el FONDO será administrativa en un plazo de 0 a 60 días, prejurídica entre 61 a 180 días y jurídica de 181 días en adelante, correspondiéndole al ICETEX, el cien (100%) por ciento de su gestión.

“CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA. - RECAUDO DE CARTERA E INTERESES: El capital recuperado ingresará a las arcas del FONDO, aumentando la disponibilidad del mismo. PARAGRAFO: Por capital recuperado se entiende el capital girado más los intereses generados durante el periodo de estudios. Los intereses pagados durante el periodo de amortización ingresarán al ICETEX en contraprestación por la administración y cobranza de la cartera del crédito.”

Por lo anterior, se consulta el tratamiento que se le debe dar a este tipo de operaciones, en el contexto de lo señalado por el Marco Normativo como beneficios a empleados, teniendo en cuenta que el Ministerio no es el que administra la cartera por el crédito otorgado al empleado, y el control de estos recursos se lleva como “Recursos entregados en administración”, cuyo saldo refleja el valor de los aportes entregados al ICETEX, así como los incrementos y disminuciones derivados de la administración del Fondo.

5. Adquisición de licencias

El Ministerio de Hacienda contrató la adquisición y actualización de las soluciones de balanceadores de tráfico. Con relación a la adquisición, esta consiste en “Adquirir una solución

de balanceadores para proporcionar alta disponibilidad a las soluciones web externas e internas, que se relacionan a continuación:

Ahora bien, teniendo en cuenta que con la adquisición se suministraban dos componentes: tangible e intangible, solamente se le dio ingreso al almacén de la entidad a la parte tangible, la cual fue registrada como propiedades, planta y equipo. En cuanto al licenciamiento, este fue registrado como activo intangible, y es objeto de amortización.

Con respecto a la actualización, esta consiste en “Actualizar el licenciamiento del software, soporte, mantenimiento técnico y garantía de las soluciones de balanceadores existentes”.

En este caso, la actualización del licenciamiento del software, soporte, mantenimiento técnico y garantía de las siete (7) soluciones de balanceadores existentes en el Ministerio, contratados para efectos de conservar dichas soluciones en óptimas condiciones de funcionamiento, fueron registrados contablemente como gastos por soporte y mantenimiento.

Por lo anterior, y considerando que se han presentado inquietudes por parte de las áreas de Tecnología y Contabilidad en cuanto al tratamiento que se le está dando a estas operaciones, de manera atenta y respetuosa se solicita concepto sobre lo siguiente:

a) ¿Es adecuado el tratamiento que actualmente se le está dando a la adquisición de las soluciones de balanceadores de tráfico, teniendo en cuenta que en dicha adquisición se suministraron componentes tangibles (registrados como propiedades, planta y equipo), y un componente intangible (registrado como activo intangible), lo cual implica un reconocimiento separado de los elementos?

b) En caso que no resulte apropiado el tratamiento señalado en el literal anterior, ¿se debería registrar el balanceador con su licenciamiento de software como un único activo?, ¿De qué tipo?, ¿cuáles son los criterios que debería considerar la entidad, en aquellos casos en los que resulten más significativas las erogaciones que se realicen por licenciamiento, que las realizadas por los balanceadores?

c) ¿De qué forma se debe registrar la actualización del licenciamiento del software, soporte, mantenimiento técnico y garantía de las soluciones de balanceadores existentes, teniendo en cuenta que, al igual que los que se están adquiriendo en el caso en comento, dichos balanceadores fueron registrados como propiedades, planta, y su licenciamiento como activo intangible?

d) Si, por el contrario, la entidad debe reconocer el balanceador y su licenciamiento como un único activo, ¿cuál debe ser el tratamiento que se le debe dar a la actualización del

licenciamiento del software, soporte, mantenimiento técnico y garantía de las soluciones de balanceadores existentes?”.

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

CONSIDERACIONES

Con relación a la primera y quinta inquietud, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual define en los siguientes términos la Relevancia como característica fundamental de la información:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios...

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 la entidad 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 entidad. (...)”.

(Subrayado fuera del texto)

Los numerales 10.2. y 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo, señalan lo siguiente:

“Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo. (...)

(...) 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 entidad espera

obtener de este (...). Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad 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 de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...). (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 11.3. de la Norma de bienes de uso público, señala:

“(...) La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad 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; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando. (...)

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 del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

Los numerales 20 y 20.1 relativos a la Norma de deterioro del valor de los activos no generados de efectivo, señala:

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable. (...). (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y modificaciones, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1681 – BIENES DE ARTE Y CULTURA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios. (...)

1715 – BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes tangibles que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, los cuales han sido construidos o adquiridos, y cuyo dominio y administración pertenece a la entidad, y que no pueden ser clasificados como elementos de propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión o bienes de uso público. (...)

1721 – BIENES DE USO PÚBLICO REPRESENTADOS EN BIENES DE ARTE Y CULTURA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obras de arte, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, así como los de las

entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros, que están disponibles para el uso, goce y disfrute de la comunidad. (...). (Subrayado fuera del texto)

Con relación al tratamiento contable de los convenios celebrados con el ICETEX para destinar recursos de la entidad a la promoción de la educación de funcionarios de la misma, la CGN expidió el concepto con radicado N° 2016200001350-1, del día 17 de mayo de 2016, dirigido a la señora Esperanza Botero Guerrero del Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA), en el cual señala lo siguiente:

“(...) Inicialmente la entidad deberá reconocer este hecho económico como un recurso dispuesto para un beneficio a los empleados condicionado al cumplimiento de requisitos pactados. Sin embargo, dado que la transacción involucra a un tercero (ICETEX), este tercero deberá reportar la información suficiente acerca de la utilización de los recursos propiedad del INVIMA para que ésta reconozca los hechos económicos que surjan de la administración de los recursos por el tercero.

Por lo tanto, atendiendo la norma de Beneficios a los Empleados, los recursos entregados en administración serán clasificados en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Los recursos serán reclasificados cuando estos se utilicen para el fin encargado que, para el caso, será el pago de las matrículas de los funcionarios.

Una vez efectuado el pago de las matrículas, se reducirá el recurso entregado en administración y se hará un cargo a la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Si el funcionario beneficiado no culmina sus estudios, la entidad mantendrá en la misma cuenta el derecho de cobro por las matrículas pagadas para la capacitación del funcionario y seguirá lo contenido en la norma de Préstamos por Cobrar, hasta tanto se produzca el reembolso respectivo.

En caso de que el funcionario cumpla todos los requisitos exigidos para culminar sus estudios, la entidad deberá reconocer el gasto en la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o a la subcuenta 521203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS según corresponda, disminuyendo la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS”.

Por último, para responder a la quinta inquietud, el numeral 15.1. de la Norma de activos intangibles anexa a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad 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 entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales. (...)

Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda. (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración a lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. Medición inicial y posterior de los libros y publicaciones y obras de arte sin declaratoria como bienes históricos y culturales:

La aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 es de obligatorio cumplimiento para todas las entidades de gobierno. Por lo tanto, el MHCP debe aplicar las normas relativas al reconocimiento, medición, revelación y presentación de activos, tales como las propiedades, planta y equipo o bienes de uso público, adoptando las estrategias que sean necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la nueva regulación contable.

Por lo anterior, tanto los libros y publicaciones mantenidos en bibliotecas para uso y goce de la colectividad, como para consulta de la misma entidad y las obras de arte sin declaratoria como bienes históricos y culturales utilizadas por la entidad para decorar, deberán ser objeto de depreciación y, por lo tanto, se deberá determinar el periodo durante el cual la entidad espera utilizar estos activos, teniendo en cuenta, entre otros, la utilización prevista y el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da a las obras de arte o libros y publicaciones mientras no se está utilizando.

No obstante, la entidad puede definir una política contable de materialidad, mediante la cual se determinen los activos que deben ser objeto de la aplicación de los criterios expresados en el párrafo inmediatamente anterior, atendiendo a la característica fundamental de Relevancia, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio Público, de manera que en las respectivas notas a los estados financieros se revele información correspondiente a los bienes que no se estén depreciando.

Ahora bien, para efectos de la determinación de los saldos iniciales en la fecha de transición de los cuadros y obras de arte sin acto administrativo que los declare como históricos y culturales, que al aplicar la política de materialidad son susceptibles de clasificarse como Propiedades, planta y equipo, el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 señala tres alternativas de medición inicial: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

En el caso particular de los libros y publicaciones catalogados como bienes de uso público, el literal b) del numeral 1.1.10. del Instructivo indica que se medirán por alguna de las alternativas i) o ii) señaladas en el párrafo inmediatamente anterior.

2. Cuenta contable para el reconocimiento de obras de arte sin declaratoria como bienes históricos y culturales, utilizadas por la entidad para la decoración:

La Resolución N° 468 del 2016, por la cual se modificó el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 620 de 2015, mantiene la expresión “utilizados por la entidad para decorar” de la descripción de la cuenta 1681 – BIENES DE ARTE Y CULTURA, por lo cual las obras de arte que sean usadas para tal fin podrán ser reconocidas en la subcuenta 168101-Obras de arte.

3. Bienes históricos y culturales:

Con respecto a la inquietud sobre el ente encargado de expedir el acto administrativo que declara bienes como históricos y culturales, me permito informarle que la CGN no es la entidad encargada para pronunciarse sobre este tema, razón por la cual se recomienda revisar la Ley

397 de 1997 y sus modificaciones o consultar directamente con el Ministerio de Cultura.

4. Tratamiento contable de los convenios celebrados con el ICETEX para la promoción de la educación de funcionarios:

La entidad deberá reconocer este hecho económico como recursos dispuestos para otorgar beneficios a los empleados condicionados al cumplimiento de requisitos pactados. Adicionalmente, el ICETEX deberá reportar la información suficiente acerca de la utilización de los recursos del fondo a título del MHCP, reconociendo los hechos económicos que surjan de la administración de los recursos por el tercero.

Por lo tanto, atendiendo la Norma de beneficios a los empleados, los recursos entregados en administración serán clasificados en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. Los recursos serán reclasificados cuando se utilicen para el fin encargado que, para el caso, será el pago de las matrículas de los funcionarios.

Una vez efectuado el pago de las matrículas, se reducirá el recurso entregado en administración y se hará un cargo a la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. Si el funcionario beneficiado no cumple las condiciones y no culmina los estudios cursados, la entidad mantendrá en la misma cuenta el derecho de cobro por las matrículas pagadas para los estudios del funcionario y seguirá lo contenido en la Norma de préstamos por cobrar, hasta tanto se produzca el reembolso respectivo.

En caso de que el funcionario cumpla todos los requisitos y condiciones exigidos sobre los estudios cursados, la entidad deberá reconocer el gasto en la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o en la subcuenta 521203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, según corresponda, disminuyendo la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

5. Tratamiento contable de soluciones de balanceadores de tráfico:

En la compra de una solución de balanceadores de tráfico, bajo las condiciones planteadas en la consulta, se configura la adquisición de varios activos independientes de naturaleza tangible e intangible que deben ser tratados de forma independiente, como es el caso de los equipos de hardware y la licencia de software, más no la adquisición de un solo activo con componentes o elementos tangibles e intangibles. Por lo tanto, la entidad deberá aplicar para cada uno de ellos la Norma de propiedades, planta y equipo o la Norma de activos intangibles, según corresponda, siempre que cumpla con los criterios para ser reconocidos como tales.

Cabe resaltar que las licencias de softwares son contratos donde el licenciante (autor del su desarrollo o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciatario un derecho de uso sobre un activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato – software licenciado. Cuando el contrato no restringe el uso de dicho software a un equipo de hardware en específico, es decir, que la entidad decide en cual equipo desea instalar dicho software licenciado y por lo tanto no es parte integrante del equipo, entonces podrá ser reconocido como activo intangible, siempre y cuando cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

Con relación a las actualizaciones del licenciamiento del software, soporte, mantenimiento técnico y garantía de las soluciones de balanceadores existentes, se indica lo siguiente:

a. Actualizaciones de softwares y licencias:

Las actualizaciones de conservación o corrección de softwares propietarios o licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se reconocerán en el resultado del período como gastos, siempre que tengan como objetivo mantener o preservar el activo intangible para la realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil del activo, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

Las actualizaciones de mejora se reconocerán como un mayor valor del activo intangible, siempre y cuando aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización, o por la duración de las nuevas condiciones del amparo legal o contractual de los derechos otorgados a raíz de la actualización por mejora.

b. Mantenimiento, reparación y mejoras de equipos de hardware:

Las erogaciones por adiciones y mejoras de propiedades, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de estas, siempre y cuando aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o reduzcan significativamente los costos.

Las erogaciones por reparaciones o mantenimientos de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, siempre que se destinen para recuperar la capacidad normal de uso del activo o conservar la capacidad normal de uso.

CONCEPTO No. 20162000039301 DEL 15-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable préstamos por cobrar

Doctora

ROSA HELENA CALDERÓN ROJAS

Profesional especializada

Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500074282, del 9 de noviembre de 2016, mediante la cual solicita orientación sobre el tratamiento contable de los préstamos concedidos a los funcionarios de la Contraloría General de la República por concepto de vivienda, bienestar integral, vehículos, educación y calamidad, atendiendo lo dispuesto en los numerales 3 y 4 del artículo 90 y el numeral 6 del artículo 91 de la Ley 106 de 1993, los cuales expresan:

“Artículo 90º.- *De los Objetivos.* El Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República, tendrá como objetivos, los siguientes: (...)

3. Desarrollar planes de crédito de salud, educación y vivienda para los empleados de la Contraloría General de la República y/o su cónyuge o compañero o compañera permanente.
4. Desarrollar planes de crédito para construcción de vivienda, compra de vivienda usada, liberación de gravámenes hipotecarios y mejoras en inmuebles para los empleados de la Contraloría General de la República y/o su cónyuge o compañero o compañera permanente y demás líneas de crédito de desarrollo social. (...)

Artículo 91º.- *De las Funciones.* Son funciones del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República, las siguientes: (...)

6. Otorgar los créditos aprobados por la Junta Directiva del Fondo...”

La solicitud surge debido a que la entidad tiene la inquietud si dichos préstamos deben ser reconocidos como cuentas por cobrar o préstamos por cobrar, según lo definido en el Marco normativo para entidades de gobierno, incorporado por medio de la Resolución 533 y sus modificaciones.

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

CONSIDERACIONES

Las Normas de Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, contenidas en el anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias (...)

3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar, los recursos financieros que la entidad 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 se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y 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 por subvención en el resultado del periodo. No obstante, cuando se hayan pactado condiciones para acceder a una tasa de interés inferior a la del mercado, dicha 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 entidad 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...” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los préstamos concedidos por la entidad a los funcionarios de la Contraloría General de la República por conceptos tales como vivienda, bienestar integral, vehículo, educación y calamidad, deberán ser reconocidos según lo dispuesto en la Norma de Préstamos por cobrar, contenida en el anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones. Lo anterior, debido a que estos corresponden a recursos financieros que la entidad 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.

En ese sentido, dichos préstamos serán clasificados al costo amortizado y reconocidos inicialmente por el valor desembolsado, excepto cuando se hayan concedido a una tasa de interés inferior a la de mercado, en cuyo caso serán reconocidos 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 por subvención. Claro está, que dicha diferencia se reconocerá como un activo diferido

si la entidad pacta condiciones para que los funcionarios puedan acceder a la tasa de interés inferior a la del mercado.

Posteriormente, dichos préstamos se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses y cualquier disminución por deterioro del valor.

5.5. INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20162000026061 DEL 09-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Propiedades, planta y equipo totalmente depreciados que aún continúan en uso.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los activos que no tienen acto administrativo que los declare como históricos y culturales. Tratamiento de los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. Medición inicial de activos totalmente depreciados, inventarios y bienes inmuebles. Tratamiento contable de la valorización de bienes muebles e inmuebles en la medición inicial. Reconocimiento bajo en nuevo Marco Normativo de los activos que fueron catalogados como bienes de uso permanente sin contraprestación.

		Clasificación en el nuevo Catálogo General de Cuentas de las edificaciones que, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, fueron catalogadas como bienes históricos y culturales.
--	--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 AURIS MARGARITA MENDOZA URECHE
 Coordinador del Grupo de Gestión Financiera
 Instituto Caro y Cuervo
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004626-2, del 6 de julio de 2016, con la cual solicita aclaración respecto a las siguientes inquietudes:

- 1) Gran cantidad de bienes que se encuentran catalogados como bienes históricos y culturales bajo la regulación precedente la nuevo Marco Normativo, carecen de un acto administrativo que los reconozca como tales, por lo tanto, ¿dichos bienes deberán ser clasificados y presentados como propiedades, planta y equipo, y por ende ser objeto de depreciación?
- 2) ¿Los bienes inmuebles que mediante acto administrativo han sido catalogados como bienes de interés histórico y cultural, pero que en la práctica las entidades los destinan para uso administrativo, deberán clasificarse y presentarse como propiedades, planta y equipo en el grupo 16 y por ende ser objeto de depreciación? ¿Los bienes inmuebles deben ser tratados de forma separados de los terrenos? En caso de ser necesaria la separación del terreno de los inmuebles en cuestión, ¿cuál debe ser el instrumento o documento soporte válido para realizar la valoración y separación de estos elementos?

3) ¿Para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, es necesario calcular un nuevo valor inicial, junto con la nueva vida útil, para todos los activos totalmente depreciados que presenten aún un potencial de servicio o generen beneficios económicos futuros o, conservando el precepto de depreciación acelerada para los activos de menor cuantía y en concordancia con el nuevo enfoque del marco normativo contable, solamente se debe calcular un nuevo valor inicial y vida útil para los activos totalmente depreciados, en el caso tal que los mismos tengan un valor en uso o de reposición relevantes, de acuerdo con la política de materialidad establecida por la entidad?

4) El nuevo Marco Normativo establece que los bienes inmuebles e inventarios (materias primas y producto terminado) se medirán inicialmente al costo, por lo tanto, ¿el saldo contable a 31 de diciembre de 2016 de estos activos se tomará como saldo inicial para el periodo 2017, sin lugar a revaluaciones (avalúos comerciales, catastrales o referencias de mercado) y con independencia de que el valor en libros difiere considerablemente del avalúo catastral, comercial, de conceptos técnicos internos o de precios de mercado?

5) Por otra parte, en referencia a todos aquellos bienes muebles e inmuebles que fueron valorizados al 31 de diciembre de 2015 o año 2014, ¿es procedente fijar como saldo inicial al 1 de enero de 2017, el valor en libros al 31 de diciembre de 2016 y sumarle el valor de la valorización que presente en cualquiera de los años antes señalado o se debe descartar el saldo de la valorización?

6) ¿Es procedente que el saldo inicial al 1° de enero de 2017 de todos aquellos bienes cuya titularidad corresponde a otra entidad pública, pero que se encuentran siendo usadas por otra entidad, y que en la actualidad corresponden a “bienes de uso permanente sin contraprestación”, se reclasifiquen en las cuentas del grupo 16, cuya denominación será “de propiedad de terceros”?

7) En la actualidad se vienen reconociendo edificaciones en la cuenta 1715 - BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, no obstante, en el Catálogo General de Cuentas emitido mediante Resolución N° 620 de 2015 no se encuentra la subcuenta edificaciones en las cuentas 1715 – BIENES HISTORICOS Y CULTURALES y 1681 – BIENES DE ARTE Y CULTURA.

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

CONSIDERACIONES

Régimen de Contabilidad Pública precedente

La CGN emitió el concepto con radicado N° 2015200001874-1 del día 21 de abril de 2015, dirigido a la señora Silvia Patiño Álzate de la Corporación Autónoma Regional del Quindío, en el cual señaló lo siguiente:

“Cuando los activos han sido totalmente depreciados y siguen utilizándose, significa que se ha omitido la norma que obliga a la revisión anual de vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Ahora bien, si las normas citadas se han omitido, se requiere realizar ajustes a partir del registro efectuado por la entidad, a efectos de que el reconocimiento de tales bienes revele la realidad económica de los mismos. Bajo estas circunstancias el tratamiento contable adecuado para el reconocimiento de la depreciación y de la actualización de los bienes, es el indicado en los numerales 16 y 19 del procedimiento citado en las consideraciones y, dado que se dispone del valor correspondiente al avalúo actual del bien, se debe incorporar el nuevo valor como costo y depreciarlo por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación” (...). (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Con respecto a la primera, segunda, sexta y séptima inquietud, los numerales 10.1, 11.1, 12.1 y 14.1 del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señalan los criterios de reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y las propiedades de inversión, tal como se presenta a continuación:

“10.1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de Bienes Históricos y Culturales. (...)

11.1. Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)

12.1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

14.1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado (...)". (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, el numeral 10.3 del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala la medición posterior de las propiedades, planta y equipos:

“(…) La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (…). Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir, que por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (…)

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. (…)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros... (…)

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 o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores (…)”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación a la tercera inquietud, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual define en los siguientes términos la Relevancia como característica fundamental de la información:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios...

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 la entidad 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 entidad. (…)”

Así mismo, la CGN emitió el día 21 de junio de 2016 el concepto con radicado N° 2016200001952-1 dirigido al señor Jafet Flórez, jefe de contabilidad del Departamento del Quindío, en el cual se pronuncia con respecto a la no incorporación de propiedades, planta y equipo como activos:

“..., la entidad podrá definir mediante política contable las condiciones que justifican la no incorporación de bienes a título de Propiedades, planta y equipo, en concordancia con el

elemento materialidad de la cualidad fundamental de Relevancia contenida en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse, a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio público y alternamente deberá hacerse las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros”. (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, para responder a la cuarta y quinta inquietud, el Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, señala los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, entre los cuales se destacan los procedimientos de inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; bienes de uso público y bienes históricos y culturales:

“Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal. (...)

... se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta... (...)

1.1.8. Inventarios:

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar, como inventarios, aquellos bienes comercializados 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 Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, se afectará la cuenta 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 hubiera sido pagado.

- b) Identificar y clasificar los inventarios, incluyendo los del literal a), según su naturaleza, en bienes adquiridos que se van a comercializar o a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, insumos que se van a transformar o consumir en actividades de prestación de servicios y producción de bienes, productos en proceso, productos terminados o productos agrícolas, entre otros.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d) Deducir, para cada elemento de inventarios, los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares, y los impuestos recuperables capitalizados. Esta deducción afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e) 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 Ponderado. Cualquier diferencia surgida en esta valuación afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado.
- g) Determinar el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo.
- h) Determinar el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta.
- i) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor determinado en los literales f) y g), para los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, con independencia de que dichos bienes o servicios se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado. Si el valor determinado en los literales f) y g) es menor, reconocer 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.

- j) Comparar el valor reconocido de acuerdo con los literales d) y e) con el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado determinado en el literal h). Si este último es menor, reconocer 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. (...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...) c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, 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:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará

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

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda. (...)

1.1.10. Bienes de uso público

(...) b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar los bienes de uso público construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 los bienes de uso público tengan 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, 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. (...)

1.1.11. Bienes históricos y culturales

(...) d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.13. Propiedades de inversión

(...) c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, 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:

- Determinar, para los elementos de propiedades de inversión adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades de inversión provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar para los elementos de propiedades de inversión que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad de inversión, que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, 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 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.
- ii) Al valor de mercado al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo (...)" . (Subrayado fuera del texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1640 – EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo. (...)

1710 – BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes de uso público construidos o adquiridos por la entidad para el uso, goce y disfrute de la comunidad. (...)

1951 – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas (...)”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. Tratamiento contable de los activos clasificados como bienes históricos y culturales bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, pero que carecen de un acto administrativo que los declare como tales:

Frente al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, no son reconocidos como bienes históricos y culturales los activos que no cuenten con un acto administrativo que los declare como históricos, culturales o del patrimonio nacional. En consecuencia, dichos bienes serán clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público, siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para ser clasificados como tales.

2. Tratamiento de los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo:

Los bienes muebles e inmuebles declarados como históricos y culturales mediante acto administrativo, pero que en la práctica son destinados para uso administrativo, para la producción o suministro de bienes, la prestación de servicios o para la generación de ingresos producto de su arrendamiento, se deben reconocer, medir, revelar y presentar conforme lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual incluye, entre otras cosas, la determinación del cargo por depreciación cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, determinado sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual, distribuido sistemáticamente a lo largo de su vida útil, a menos que se produzca la baja en cuentas del activo o el valor residual del bien supere su valor en libros.

Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y bienes de uso público, los terrenos y edificaciones se tratarán contablemente por separado, cuyo reconocimiento se efectuará de manera independiente, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. La determinación del instrumento o documento soporte para realizar la valoración y separación de los terrenos y edificaciones es una decisión de tipo administrativa de la entidad contable pública.

3. Medición inicial de activos totalmente depreciados que aún generan beneficios económicos futuros y un potencial de servicio:

De cara a la regulación precedente al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, cuando existen propiedades, planta y equipo que, habiendo sido depreciados totalmente, aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se omitió lo dispuesto en el Manual de Procedimiento del RCP, el cual obliga que se efectúe una revisión anual de la vida útil de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o un potencial de servicios para la entidad.

Ahora bien, si el Procedimiento de propiedades, planta y equipo se ha omitido, bajo estas circunstancias la entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico al activo para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo del bien, el cual deberá ser depreciado por la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para la determinación de los saldos iniciales de los activos señalados anteriormente bajo el nuevo Marco Normativo, la entidad debe proceder a aplicar las instrucciones generales señaladas en el Instructivo N° 002 de 2015, entre las cuales se encuentra la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las tres alternativas en la fecha de transición señaladas en dicho documento y transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Cabe señalar que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, 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.

Por otro lado, la entidad puede establecer mediante política contable los criterios de materialidad que justifiquen la no incorporación de activos poco representativos, atendiendo a la característica fundamental de relevancia, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio Público, de manera que deberá elaborar las respectivas notas a los estados financieros.

4. Medición inicial de los inventarios y bienes inmuebles:

Cuando las Normas de inventarios, propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión, bienes de uso público y bienes históricos y culturales contenidas en el nuevo Marco Normativo señalan que su medición inicial será al costo, se está determinando el criterio de medición que aplicará a partir de la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2017, para efectos de la incorporación de estas categorías de activos, pero ello no significa que deba perpetuarse el costo mediante el cual se venían midiendo. Por lo anterior, el costo de los inventarios y bienes inmuebles en el periodo 2017 no corresponderá necesariamente al saldo contable a 31 de diciembre de 2016.

En consecuencia, para efectos del proceso de transición a la nueva regulación contable, la CGN expidió el Instructivo N° 002 de 2015 con el objetivo de orientar la elaboración y presentación de los primeros estados financieros y las actividades para la determinación de los saldos iniciales bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, haciendo que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no

fueron reconocidos como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos, se midieron de manera diferente.

Para el caso de los inventarios, la entidad deberá realizar las actividades señaladas en el Instructivo N° 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales, que incluye, entre otras, la determinación de: i) el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos, consumidos en la prestación de servicios o la producción de bienes en forma gratuita o a precios de no mercado; ii) el costo de reposición de las materias primas y otros suministros mantenidos para la producción de inventarios destinados a la venta, cuando una disminución en el valor de la materia prima indique que el valor neto de realización de los productos terminados va a ser inferior a su costo; o iii) el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta. Lo anterior, teniendo en cuenta que el inventario se mide por el menor entre el costo y el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda.

En cuanto a las propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión, el Instructivo N° 002 de 2015 señala tres alternativas de medición inicial: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

En el caso particular de los bienes de uso público, se medirán por alguna de las alternativas i) o ii) del párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, en relación con los bienes históricos y culturales, la medición inicial bajo el nuevo Marco Normativo corresponderá: i) al valor en libros a 31 de diciembre de 2016 o ii) al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

La entidad deberá evaluar cuál de las alternativas de medición es la más apropiada para presentar la realidad económica de los activos, en consonancia con las situaciones particulares y atendiendo las actividades señaladas en el Instructivo N° 002 de 2015, transcritas en las consideraciones del presente concepto.

5. Tratamiento de la valorización en la medición inicial de bienes muebles e inmuebles:

En consideración con lo antes mencionado, entre las actividades señaladas por el Instructivo N° 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, se contempla el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

6. Reconocimiento bajo en nuevo Marco Normativo de los activos que fueron catalogados como bienes de uso permanente sin contraprestación:

La entidad contable pública, respecto de los bienes de uso permanente sin contraprestación, debe analizar cuál de estos cumplen los criterios para su reconocimiento a título de propiedades, planta y equipo por concepto de bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, determinando si posee el control, percibe los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio sustancial, y alternamente verificando si se dispone de una medición monetaria fiable. De ser así, la entidad los registrará en alguna de las subcuentas con denominación "... de propiedad de terceros", de las cuentas que correspondan a la naturaleza del bien, del grupo 16 – PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, o de lo contrario, deberá revelar la situación en notas a los estados financieros.

Ahora bien, la entidad de gobierno que entrega el bien evaluará si transfirió sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad receptora y de ser así procederá a revelar la operación en notas a los estados financieros y desincorporará el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, además de controlarlo en cuentas de orden deudoras. De lo contrario, deberá mantener el activo en los estados financieros e igualmente revelar en notas.

7. Clasificación en el nuevo Catálogo General de Cuentas de las edificaciones que, bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, se encuentran catalogadas como bienes históricos y culturales:

La entidad contable pública, respecto a las edificaciones catalogadas como bienes históricos y culturales, debe analizar cuáles de ellas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1640 - EDIFICACIONES; propiedades de inversión, en la subcuenta 195102 – Edificaciones, de la cuenta 1951 – PROPIEDADES DE INVERSIONES; o bienes de uso público, en la subcuenta 171012 – Edificaciones, de la cuenta 1710 – BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, teniendo en cuenta la intención de uso de los bienes inmuebles por parte de la entidad, en concordancia con lo señalado en las respuestas a las preguntas 1 y 2 de la presente consulta.

CONCEPTO No. 20162000035541 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros temas
	SUBTEMAS	Aplicación del Instructivo 002 de 2015

Doctor

MIGUEL DARÍO BELTRÁN BELTRÁN

Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable

Ministerio de Minas y Energía

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500065722, del 3 de octubre de 2016, mediante la cual consulta si los siguientes procedimientos son correctos con relación a la transición al nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno:

“Las depreciaciones, provisiones y amortizaciones se cancelaran con un debito a éstas cuentas y un crédito a la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco normativo.

Las valorizaciones se cancelaran con un crédito a esta cuenta con Debito a la cuenta de Superávit por valorización y no se tendrán en cuenta como un mayor valor de los activos.

En razón a que el valor de la depreciación de los activos y cuentas de inventarios se retiran, el valor de dichos activos e inventarios se mostraran por su valor neto efectuando un crédito a la cuenta de activo y un débito a la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo.

Adicionalmente y en razón a que los bienes que tiene este Ministerio registrado en la cuenta de bienes entregados a terceros (en administración, comodato etc.), no son controlados por nosotros, retiramos su valor, efectuando un crédito a la cuenta del activo (1920) y un debito a la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo y al mismo tiempo un crédito

a la cuenta de impactos con debito a las cuentas de orden a fin de poder efectuar control sobre los mismos.

La amortización de estos bienes entregados a terceros, se retirará de nuestros Estados financieros, efectuando un debito a la cuenta de amortización con un crédito a la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo.”

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, establece:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

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. (...)

1.1.8. Inventarios (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, la provisión de inventarios reconocida a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, 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:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

1.1.14. Activos intangibles (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma: (...)

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v) (...)

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma: (...)

ii) Calcular la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia los desembolsos realizados en la fase de desarrollo determinados de acuerdo con el numeral anterior. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, para el caso de las propiedades de inversión, el Instructivo 002 de 2015 presenta un tratamiento similar al anteriormente citado para las propiedades, planta y equipo.

CONCLUSIÓN

A partir de las consideraciones expuestas, se concluye que, para efectos de la transición al nuevo Marco Normativo:

1. La provisión de activos clasificados como inventarios, propiedades de inversión o propiedades, planta y equipo acumuladas al 31 de diciembre de 2016 se deben eliminar contra la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco de regulación.
2. Las valorizaciones de activos clasificados como propiedades de inversión o como propiedades, planta y equipo se deben eliminar contra la cuenta Superávit por valorizaciones.
3. La depreciación acumulada solo se elimina contra la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco de regulación en el caso de partidas de propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo que se midan por la segunda alternativa del literal d) de los numerales 1.1.13. y 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, respectivamente. En consecuencia, la depreciación acumulada de partidas de propiedades de inversión y de propiedades, planta y equipo que no se midan por la mencionada alternativa, así como la amortización acumulada de los activos intangibles, no serán objeto de eliminación contra la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco de regulación.

4. Derivado de la anterior conclusión, solo se medirán por su valor neto las partidas clasificadas como propiedades de inversión o como propiedades, planta y equipo que se midan por la segunda alternativa del literal d) de los numerales 1.1.13. y 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, respectivamente. En caso contrario, las partidas deben tener asociada una depreciación o amortización acumulada, y un deterioro acumulado, si es el caso.

5. Con relación a los bienes entregados a terceros sobre los cuales el Ministerio no tiene control, estos deben ser retirados, así como su amortización asociada, afectando la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco de regulación. Ahora bien, el registro en cuentas de orden deudoras de los activos retirados no debe afectar la cuenta de Impactos por transición al nuevo marco de regulación, sino que debe afectar las cuentas de orden deudoras por contra.

CONCEPTO No. 20162000037511 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Otros activos Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición inicial, medición posterior, revelación y presentación de bienes muebles e inmuebles recibidos en dación de pago.

Doctora

OLGA ELIZABETH SUAREZ DURÁN

Coordinador Grupo de Gestión Contable

Administradora Colombiana de Pensiones (COLPENSIONES)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006342-2, del 19 de septiembre de 2016, en la cual consulta lo siguiente:

- Cuál sería el procedimiento para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior, revelación y presentación de las Daciones en Pago de bienes muebles, inmuebles, y vehículos si se tiene en cuenta que corresponden aportes de pensiones.
- Cuál sería el procedimiento para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior, revelación y presentación de las Daciones en Pago por concepto de acciones en club social, marcas (Jeans and Jackets), que son entregados como parte de pago de los aportes de pensiones.
- Cómo se deben reconocer los gastos en que se incurran para dejar la dación en pago en óptimas condiciones para su venta (Ejemplo: bodegaje, impuestos entre otros).
- Cómo se debe registrar la utilidad o pérdida generadas por la venta de estas daciones.
- Cómo se realiza el cálculo del Deterioro de estos bienes.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas. (...)

14.3. 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 criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo para la medición posterior. (...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

9.3. Medición posterior

El valor neto de realización y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

Si el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, es inferior al costo del inventario, la diferencia corresponderá al deterioro de este último. El reconocimiento inicial del deterioro del inventario, así como cualquier aumento de este, afectará el gasto en el resultado del periodo. (...)

Cuando las circunstancias que causaron el deterioro dejen de existir, se revertirá su valor, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto de realización o costo de reposición, según corresponda. El valor del deterioro que se revierta se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo. (...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados en a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; d) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo; y e) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas. (...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales y que estén clasificados como: a) propiedades, planta y equipo; b) activos intangibles; c) bienes de uso público; d) bienes históricos y culturales; o e) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan por el costo". (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y modificaciones, describe la cuenta que se indica a continuación:

"3106 - CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos acumulados por el fondo de reservas para el pago de obligaciones pensionales. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de cotizaciones, aportes del Fondo de Solidaridad Pensional y el resultado del ejercicio, entre otros". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

COLPENSIONES y los Fondos de reservas de pensiones, según sea el caso, deben decidir el uso que le dará a los bienes recibidos en dación de pago, ya sea para su enajenación o para ser usados en el desarrollo de su operación. La medición inicial será por el valor de mercado de la porción recibida del bien o por el costo de reposición en ausencia de éste, y si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el activo se medirá por el valor convenido de la porción recibida en dación de pago; más las erogaciones en la que haya incurrido para colocar

el bien en las condiciones necesarias para que opere en la forma prevista por la Entidad o para su venta. Posteriormente, seguirá el tratamiento contable que corresponda a la norma aplicable, según la destinación que se haya otorgado al bien.

Algunos casos que podrían presentarse son los siguientes, siempre que cumplan con la totalidad de los criterios de reconocimiento de los activos:

- Si decide usar el bien inmueble o mueble recibido en dación de pago durante más de un periodo contable y no espera venderlo en el curso de las actividades ordinarias, deberá reconocerlo en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor de la proporción que le corresponde.

En consecuencia, deberá aplicar los criterios de reconocimiento, medición y revelación definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, así como lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

- Si decide tener el inmueble principalmente para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deberá reconocer el activo en la subcuenta 195102-Inmuebles de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como aplicar los criterios de reconocimiento, medición y revelación contenidos en la Norma de propiedades de inversión, además de los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo y en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo para la medición posterior.

- Si el bien recibido en dación de pago corresponde a un activo intangible, deberá reconocerlo en la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-INTANGIBLES por la porción recibida del bien en dación de pago y aplicará lo dispuesto en la Norma de Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de dichos bienes, así como lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo, según corresponda.

Adicionalmente, en el caso particular de las marcas recibidas en dación de pago, se podrán reconocer como activo, siempre y cuando cumplan la totalidad de los criterios de reconocimiento de activos intangibles, y se cuente con una medición fiable del importe por el cual serán reconocidas.

- Si decide vender la porción del bien mueble e inmueble recibido en dación de pago, la entidad deberá registrarlo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por lo tanto, aplicará lo dispuesto en la Norma de Inventarios, incluyendo lo

establecido para el reconocimiento del deterioro cuando el valor neto de realización o el costo de reposición, según corresponda, sea inferior al costo del inventario.

Las pérdidas o ganancias generadas por la venta de los bienes recibidos en dación de pago clasificados como inventarios, se registrarán en las cuentas y subcuentas que correspondan al resultado del periodo cuando se trate de COLPENSIONES, o en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, si se trata de los fondos de reservas de pensiones.

- Las participaciones en clubes sociales recibidas en dación de pago se reconocerán en el estado de resultados, registrando un débito en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si se trata de COLPENSIONES, o en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3106 -CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, si se trata de los fondos de reservas de pensiones; cuando no se esperan de estas, beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, por su uso.

Como contrapartida del registro del bien recibido en dación de pago, se procederá a disminuir la cuenta por cobrar respectiva. En el caso de presentarse pérdida en la transacción, dado que se han agotado todos los procedimientos de cobro y no existe otra posibilidad de recuperar el activo, se debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, si se trata de COLPENSIONES, o la subcuenta 310601-Capital de los fondos de reservas de pensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, si se trata de los fondos de reservas de pensiones.

CONCEPTO No. 20162000038641 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Beneficios a empleados Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con los beneficios a empleados.

		<p>Reconocimiento contable de los pagos por concepto de gastos asociados al personal del Ministerio que labora en otra entidad pública mediante comisión de servicios</p> <p>Registro de los materiales y suministros adquiridos para atender las funciones relacionadas con la defensa y seguridad nacional.</p> <p>Reconocimiento de las operaciones realizados entre Unidades, Subunidades o Centros de responsabilidad contable, al interior del Ministerio de Defensa Nacional</p>
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctor

FHARIT NEY QUINTERO PADILLA

Contador General del Ministerio de Defensa Nacional

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su solicitud de concepto radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500056402 de fecha 17 de agosto de 2016, donde solicita respuesta escrita sobre algunos de los temas tratados en la Mesa de trabajo realizada en esta entidad el 19 de julio de 2016 realizada en las instalaciones de la CGN con funcionarios del Ministerio de Defensa Nacional (MDN). Al respecto, se consulta específicamente sobre lo siguiente:

1. Reconocimiento de las obligaciones por concepto de beneficios a empleados a corto plazo pendientes de pago al cierre de la vigencia 2016, cuando no han afectado la ejecución presupuestal de esa vigencia.
2. Reconocimiento contable de los gastos asociados al personal del Ministerio que labora en otra entidad pública mediante comisión de servicios, pagados con cargo al presupuesto del mismo.
3. Tratamiento contable del reconocimiento y pago de las obligaciones corrientes que deban registrarse en las cuentas 2512, 2513, 2514 y 2515 dispuestas para el reconocimiento de los beneficios a los empleados.
4. Obligaciones por beneficios a empleados para las cuales se requiere su estimación mediante la elaboración de un cálculo actuarial y la política contable sobre la periodicidad con la cual debe efectuarse.

5. Tratamiento contable producto de la medición de los pasivos por concepto de beneficios posempleo, los ajustes por efecto de una nueva estimación y la tasa que se debe utilizar como factor de descuento para realizar el cálculo actuarial.
6. Reconocimiento contable del traslado de recursos, derechos, bienes u obligaciones entre diferentes Unidades, Centros de responsabilidad contable y/o similares, que conformen una Entidad Contable Pública (ECP) que tiene asignado un Código institucional para efectos del reporte a través del CHP.
7. Reconocimiento contable de los bienes adquiridos para la prestación de servicios de seguridad y defensa nacional, cuya adquisición es calificada como material o importante y cuando tienen un potencial de servicios que se extiende por más de un periodo contable.
8. Cuenta y subcuenta en la cual deben reconocerse los gastos producto de la adquisición de los bienes fungibles de menor cuantía o que por su materialidad se llevan al gasto.

CONSIDERACIONES

DE CARÁCTER TRANSVERSAL A LOS PUNTOS CONSULTADOS:

Con respecto a los principios de contabilidad o pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información por parte de las entidades de gobierno, el Marco dispuesto como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5, entre otros, define los siguientes:

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

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

El numeral 1.3., Capítulo IV Ingresos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación al reconocimiento de ingresos sin contraprestación, señala lo siguiente:

“1.3 Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, las Normas antes citadas, respecto de la adopción de políticas por parte de estas entidades, en el numeral 4 del Capítulo VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, señalan lo siguiente:

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

4.1. Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad 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 su parte, la Resolución N° 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. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONSIDERACIONES DE CARÁCTER ESPECÍFICO FRENTE A CADA TEMA CONSULTADO:

1. RECONOCIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES POR CONCEPTO DE LOS BENEFICIOS A EMPLEADOS A CORTO PLAZO PENDIENTES DE PAGO AL CIERRE DE LA VIGENCIA 2016, SIN QUE HAYAN TENIDO EFECTOS SOBRE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTAL DE ESA VIGENCIA.

En relación con el reconocimiento de los beneficios a empleados a corto plazo, el numeral 5.1., del Capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución Nº 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“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 entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. Hacen parte de tales beneficios, los sueldos, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social; los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...). Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)

5.1.2 Medición

El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá 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. (...)

Con respecto a la determinación de los saldos iniciales de las obligaciones correspondientes a los beneficios a los empleados por terminación del vínculo laboral o contractual, el Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.2.4.3., señala lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar, en esta categoría, las prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen, para la entidad, una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición” (Subrayado fuera de texto)

2. RELACIONADAS CON EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS PAGOS POR CONCEPTO DE GASTOS ASOCIADOS AL PERSONAL DEL MINISTERIO QUE LABORA EN OTRA ENTIDAD PÚBLICA MEDIANTE COMISIÓN DE SERVICIOS.

La Contaduría General de la Nación, en la doctrina contable pública emitida mediante comunicación N° 20162000018041 de fecha 6 de julio de 2016, dirigido a su Despacho, señaló lo siguiente:

“Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional, bajo la regulación del anexo a la resolución 620 de 2015, debe reconocer inicialmente los gastos de personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el giro de los recursos, el Ministerio debe reconocer un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de los hechos económicos, en cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, el Ministerio debe reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 542490- Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el anexo a la Resolución 139 de 2015, SATENA debe reconocer el apoyo del Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, como un ingreso y un gasto o costo de manera simultánea, es decir, a través de las cuentas de resultado que correspondan. Para este propósito registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este sentido, es preciso advertir que se registra como costo el valor del servicio que se relaciona directamente con la prestación de servicios individualizables, que correspondan al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y en caso contrario como gasto.

3. RELACIONADAS CON EL RECONOCIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CORRIENTES POR CONCEPTO DE BENEFICIOS A EMPLEADOS DIFERENTES A LOS DE CORTO PLAZO.

El Catálogo General de Cuentas que deben utilizar las entidades de gobierno, emitido mediante Resolución N° 620 de 2015 y modificado con la Resolución N° 468 de 2016, en cuanto a la dinámica de la cuenta 2512 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, se establece lo siguiente.

“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 presente de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.

2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el citado Catálogo General de Cuentas, en cuanto a la dinámica de la cuenta 2513 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL, señala:

“DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los pagos o indemnizaciones por concepto de la terminación anticipada del vínculo laboral o contractual

2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor estimado de las mismas.

SE ACREDITA CON:

1- El valor estimado de las obligaciones por concepto de la terminación anticipada del vínculo laboral o contractual.

2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor estimado de las mismas” (subrayado fuera de texto)

Con respecto a la dinámica de la cuenta 2514 BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, el citado Catálogo General de Cuentas, en cuanto a su dinámica, señala:

“DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- La disminución en el valor del cálculo actuarial reconocido por la entidad.

2- El pago de las obligaciones por concepto de pensiones y bonos pensionales emitidos.

SE ACREDITA CON:

1- El incremento en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad.

2- El valor de los bonos pensionales emitidos”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, con respecto a la cuenta 2515 OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, el citado Catálogo General de Cuentas, frente a la dinámica de esta, señala:

“DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1 - El valor de los pagos realizados por concepto de beneficios posempleo.
- 2 - La disminución en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor presente de las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo.
- 2- El incremento en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.” (Subrayado fuera de texto)

4. ESTIMACIÓN DE BENEFICIOS A EMPLEADOS MEDIANTE LA ELABORACIÓN DE UN CÁLCULO ACTUARIAL

Con relación al reconocimiento de los beneficios a empleados a largo plazo y aquellos que se originan en la terminación del vínculo laboral o contractual, los numerales 5.2. y 5.3., Capítulo II, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señalan:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los 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. (...)

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, utilizando como factor de descuento 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. (...)

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 entidad está comprometida por ley, por contrato u otro tipo de acuerdo, o por una obligación implícita, cuando se dan por terminados 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 en el resultado del periodo.

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. (...) 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, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. (...)" (Subrayados fuera de texto)

4. CON RELACIÓN A LA MEDICIÓN DE LOS BENEFICIOS A EMPLEADOS POSEMPLEO Y LOS AJUSTES DERIVADOS DE NUEVAS ESTIMACIÓN

Frente al reconocimiento de los beneficios a empleados posemplejo, el Capítulo II, numeral 5.4., de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución Nº 533 de 2015, señalan:

“5.4.2. Medición

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

Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. (...)

De otro lado, el numeral 1.2.4.2 del instructivo 002 de octubre 8 de 2015, establece que los beneficios a empleados a largo plazo se deben medir “por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando, como factor de descuento, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones(...).” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.2.4.3 del instructivo en mención, establece que: “Cuando los beneficios por terminación se deban pagar a partir de los 12 meses siguientes a la fecha de transición, la entidad medirá estos beneficios por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones”. (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, en el numeral 1.2.4.4 del instructivo se afirma que los beneficios a empleados posempleo se deben medir “(...) por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando, como factor de descuento, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones”. (Subrayado fuera de texto)

5. RECONOCIMIENTO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS AL INTERIOR DE UNA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

La Resolución N° 620 de 2015, “Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, en el Parágrafo del Artículo 2º, señala:

“PARÁGRAFO. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán,

integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la contabilidad por segmentos al interior de una entidad de gobierno, el Capítulo VI, numeral 3, de las “Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno”, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“3. INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad que es identificable y para el cual es apropiado presentar información financiera separada con el fin de a) rendir cuentas, b) evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos y c) tomar decisiones con respecto a la asignación de recursos en el futuro.

Cuando se den las condiciones anteriormente relacionadas y se considere relevante presentar información financiera por segmentos, la entidad aplicará la presente Norma. (Subrayados fuera de texto)

6. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES ADQUIRIDOS PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SEGURIDAD Y DEFENSA NACIONAL

El numeral 6.1.1. del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...) (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. OBLIGACIONES POR CONCEPTO DE LOS BENEFICIOS A EMPLEADOS A CORTO PLAZO PENDIENTES DE PAGO AL CIERRE DE LA VIGENCIA 2016, SIN QUE HAYAN TENIDO EFECTOS SOBRE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTAL DE ESA VIGENCIA.

La información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que tienen bases comprensivas diferentes entre sí, que cuentan con sus propias reglas y principios, con mecanismos propios de registro acordes con las exigencias que sobre la materia establecen las normas respectivas, pero que son conciliables. Como consecuencia de lo anterior, la aplicación de las normas de contabilidad pública por parte de las entidades de gobierno debe efectuarse de forma independiente al diseño del esquema de reconocimiento de obligaciones presupuestales, atendiendo a la esencia de los hechos económicos de la entidad.

En aplicación del principio de devengo, los gastos y pasivos por concepto de beneficios a favor de los empleados deben reconocerse gradualmente en la medida que la entidad recibe los servicios que estos le prestan, con independencia del modelo de reconocimiento presupuestal; es decir, cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Así las cosas, para efectos de la determinación de los saldos iniciales en cumplimiento del Instructivo N° 002 de 2015, al 31 de diciembre de 2017 el Ministerio debe identificar y clasificar como pasivos por beneficios a empleados a corto plazo, todas las prestaciones legales, extralegales, por convención colectiva o por obligaciones implícitas que representen para la entidad una obligación presente que deba liquidar o pagar a los empleados dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de transición, así no se hayan registrado como obligaciones en el sistema de información presupuestal.

2. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS GASTOS ASOCIADOS AL PERSONAL DEL MINISTERIO QUE LABORA EN OTRA ENTIDAD PÚBLICA MEDIANTE COMISIÓN DE SERVICIOS.

En atención a la esencia económica de las transacciones y su incidencia en los resultados del ejercicio contable, los servicios prestados por el personal del Ministerio de Defensa Nacional que labora en otra entidad pública en cumplimiento de comisiones de servicio interinstitucional, pagados con cargo al presupuesto del Ministerio, deben reconocerse en su

contabilidad como gastos por concepto de transferencias si está comisionado en una entidad de gobierno en tanto que reconocerá una subvención si el personal ha sido comisionado en una empresa pública, siempre que ello pueda medirse con fiabilidad.

Frente a este asunto, es necesario reiterar lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el concepto N° 20162000018041 de fecha 6 de julio de 2016, dirigido a su Despacho, en el que, entre otros aspectos, concluyó lo siguiente:

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional, bajo la regulación del anexo a la resolución 620 de 2015, debe reconocer inicialmente los gastos de personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el giro de los recursos, el Ministerio debe reconocer un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de los hechos económicos, en cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, el Ministerio debe reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 542490- Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES

Desde la perspectiva de la entidad receptora del apoyo prestado por el Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, si se trata de una entidad de gobierno, para reconocer ese hecho económico registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 442808 Donaciones, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En tanto que es una empresa que debe aplicar el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, de conformidad con el anexo a la Resolución N° 139 de 2015, debe efectuar un registro debito similar y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES

3. RECONOCIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CORRIENTES POR CONCEPTO DE BENEFICIOS A EMPLEADOS DIFERENTES A LAS DE CORTO PLAZO.

En atención a lo señalado en la Resolución N° 620 de 2015-Catálogo General de cuentas con relación a la dinámica de las cuentas 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 2513-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POR TERMINACIÓN DEL VINCULO LABORAL O CONTRACTUAL, 2514-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POSEMPLEO - PENSIONES Y 2515- OTROS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS POSEMPLEO, las obligaciones reconocidas previamente se mantendrán en esta clasificación hasta que se realicen los pagos correspondientes. Por tanto no se efectuará ninguna reclasificación a subcuentas de la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora bien, para efectos de la preparación y presentación del Estado de Situación Financiera, la entidad debe clasificar como pasivos no corrientes los beneficios a empleados diferentes a los de corto plazo, con excepción de la parte proporcional que se espera liquidar o pagar dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha del cierre del periodo contable, los cuales se presentarán como pasivos corrientes.

4. ESTIMACIÓN DE BENEFICIOS A EMPLEADOS MEDIANTE LA ELABORACIÓN DE UN CÁLCULO ACTUARIAL

Los modelos basados en la ciencia actuarial, que impliquen el conocimiento y aplicación de elementos estadísticos relacionados con las probabilidades y las matemáticas financieras se requieren esencialmente para la estimación del valor presente de pasivos por beneficios a empleados a largo plazo y los posempleo, debido a las incertidumbres sobre Pagos futuros, temporales, que se elaboran a partir de múltiples variables.

Sin embargo, dado que las obligaciones por concepto de los beneficios a empleados por terminación del vínculo laboral o contractual deben medirse por la mejor estimación del desembolso que se requerirá para cancelar la obligación, por ejemplo, cuando se trata de un plan formal de reestructuración futura o frente a obligaciones implícitas derivadas del

ofrecimiento de incentivos para la rescisión voluntaria del vínculo laboral o contractual y sea imposible retirar la oferta, la entidad podría efectuar su medición mediante la elaboración de un cálculo actuarial.

En todo caso, la estimación del pasivo por concepto de beneficios a los empleados a largo plazo y los correspondientes a beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual deben evaluarse al final de cada periodo contable; en tanto que, de conformidad con lo señalado en el numeral 5.4.2., Capítulo II, de las normas dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la actualización del cálculo actuarial para evaluar los beneficios a empleados posempleo debe efectuarse con una frecuencia no mayor a tres años, como política general. La entidad podrá fijar una política diferente, a partir de juicios profesionales, siempre y cuando no se exceda de los tres años antes mencionados, atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

5. MEDICIÓN DE LOS PASIVOS POR CONCEPTO DE BENEFICIOS POSEMPLEO Y LOS AJUSTES POR EFECTO DE UNA NUEVA ESTIMACIÓN.

De conformidad con lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015, además de las obligaciones por concepto de pensiones, para la evaluación de los pasivos por otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa, la entidad que tenga a cargo los riesgos correspondientes deberá efectuar tal estimación mediante la elaboración de un cálculo actuarial.

Una vez reconocido el total del pasivo por beneficios posempleo en atención a lo dispuesto en el Instructivo N° 002 de 2015, el pasivo se modificará posteriormente por el pago de las nóminas de pensionados y por las variaciones que aumenten o disminuyan su valor. Si se trata del reconocimiento del pasivo por concepto de la nómina de pensionados o cuotas partes pensionales, cuando se efectúe el pago correspondiente se disminuirá el cálculo actuarial reconocido en la cuenta 2514-Beneficios posempleo-Pensiones, subcuentas 251401-Pensiones de jubilación patronales o 251405-Cuotas partes de pensiones, según corresponda.

Las variaciones que aumenten o disminuyan el pasivo pensional previamente reconocido, como resultado de un nuevo cálculo actuarial, según el caso, disminuirán o aumentarán el saldo reconocido en la cuenta 2514-Beneficios posempleo-Pensiones, subcuentas 251401-Pensiones de jubilación patronales o 251405-Cuotas partes de pensiones, afectando con ello la cuenta 3151 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados.

Ahora bien, con respecto a la tasa de descuento que debe emplear la entidad para efectos de determinar el valor contable de las obligaciones relacionadas con los beneficios a empleados a largo plazo, los beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual y los beneficios

posempleo, se deberá atender lo señalado el concepto CGN N° 20162300029991 de fecha 5 de octubre de 2016, dirigido a la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora Financiera del MDN.

6. RECONOCIMIENTO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS AL INTERIOR DE UNA ENTIDAD CONTABLE.

Todas las entidades de gobierno tienen la competencia necesaria para determinar la forma de organización y ejecución del proceso contable que más se ajuste a sus necesidades y requerimientos, de manera que este se ajuste a su estructura y características que le sean propias.

Cuando se trate de operaciones realizadas entre diferentes centros de responsabilidad contable, unidades, subunidades actividades o dependencias internas, en cada caso se deberá aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015, modificada mediante Resolución N° 468 de 2016.

Cuando se trate de operaciones mediante las cuales se ceda el control sobre bienes o recursos o se transfieran obligaciones, con carácter permanente, entre áreas de responsabilidad al interior de la Entidad, deberá registrarse afectando los gastos y los ingresos, según corresponda, debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En atención a la forma de organización y ejecución del proceso contable interno que se adopte, corresponde a la entidad definir, documentar y aplicar un procedimiento conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones internas, para efectos de la entrega de información contable como una sola entidad.

7. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS ELEMENTOS FUNGIBLES ADQUIRIDOS POR EL MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL PARA ATENDER SERVICIOS DE DEFENSA Y SEGURIDAD NACIONAL

La adquisición de elementos fungibles o de consumo, es decir, de aquellos que desaparecen con el primer uso que se hace de ellos, se reconocerá en la contabilidad dependiendo de las circunstancias y particularidades específicas de cada entidad contable pública, razón por la que, además de lo establecido en el marco normativo contable aplicable a las entidades de gobierno, emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, la entidad deberá aplicar el juicio profesional para considerar, entre otros criterios, la materialidad de las partidas y el uso que se les dará.

Si en desarrollo de su cometido estatal, el Ministerio de Defensa Nacional adquiere materiales y suministros para la prestación del servicio de seguridad y defensa, que serán consumidos en más de un periodo contable, que cumplen las condiciones requeridas para el reconocimiento como activos de la entidad, éstos se clasificarán como “Inventarios” en la cuenta 1514 Materiales y suministros. Para tal efecto, la entidad deberá elegir los criterios que utilizará para el registro de esos bienes en sus estados financieros, incluido el de materialidad. En caso contrario se registrará un gasto, atendiendo la naturaleza del hecho económico.

Para tal efecto, dejará explícitamente documentado el juicio profesional aplicado, indicando los criterios usados, mediante el diseño de una política que le permita el adecuado reconocimiento y medición de los elementos utilizados en la prestación de los servicios de seguridad y defensa nacional.

8. CLASIFICACIÓN DE LOS MATERIALES Y SUMINISTROS

Los elementos que de conformidad con lo señalado en el apartado inmediatamente anterior deban registrarse como inventarios, se clasificarán dentro de subcuentas tales como 151408-Víveres y rancho, 151409-Repuestos, 151421-Dotación a trabajadores, 151425-Equipo de alojamiento y campaña, 151426-Municiones y explosivos. En aquellos casos en que no exista una subcuenta que permita la clasificación directa, deberá utilizarse la subcuenta 151490-Otros materiales y suministros, caso en el cual podrá hacerse un control a nivel de auxiliares o de la opción que la plataforma tecnológica le permita, según las necesidades de la Entidad, y hacer las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000031871 del 19-10-2016

5.6. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20162000000691 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales

	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos Cuentas de orden – acreedoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de la infraestructura del Sistema MIO y del MIO Cable.

Señor:

LUIS FERNANDO SANDOVAL MANRIQUE

Presidente

Metro Cali S.A.

Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2015-550-005423-2, del 5 de noviembre de 2015, en la que manifiesta lo siguiente:

“(…)

2 ANTECEDENTES FRENTE A LA INFRAESTRUCTURA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

- 1.19. Metro Cali SA. es una sociedad por acciones (anónima), constituida por 5 entidades públicas municipales, vinculada al Municipio de Santiago de Cali y regida en lo pertinente por las disposiciones legales aplicables a las empresas industriales y comerciales del Estado, de acuerdo con la Ley 489 de 1998, particularmente, con el parágrafo 1, numeral 2 del artículo 38 de este estatuto. (en adelante Metro Cali)
- 1.20. El marco normativo de los sistemas de transporte masivo en Colombia, está constituido fundamentalmente por las Leyes 86 de 1989, 105 de 1993, 310 de 1996, 336 de 1996 y el Decreto Reglamentario 3109 de 1997, normas mediante las cuales se definen las condiciones y características de los mismos, así como los requisitos de participación de la Nación en estos proyectos.

- 1.21. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali — Sistema MIO.
- 1.22. Mediante documento CONPES 3166 de mayo de 2002, se recomendó para el municipio de Santiago de Cali un sistema basado en buses de alta capacidad, adecuado en términos de costo y cubrimiento a las condiciones de este municipio.
- 1.23. El documento CONPES 3369 del día 1 de agosto de 2005 —seguimiento-, declaró el sistema Integrado de transporte masivo para el municipio de Santiago de Cali como un proyecto de importancia estratégica, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 10 de la Ley 819 de 2003, y aprobó la nueva definición del proyecto y el nuevo alcance para la utilización de los recursos del mismo, sin perjuicio del cumplimiento de las recomendaciones establecidas en los demás documentos CONPES pertinentes sobre la materia.
- 1.24. De acuerdo con el Documento CONPES 3368 de agosto 01 de 2005 ‘Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo - Seguimiento, le corresponde al Ministerio de Transporte a través de la Unidad Coordinadora del Proyecto — UCP ejercer la función de seguimiento a la Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo, que incluye el seguimiento a la ejecución de las obligaciones contractuales de los convenios de co-financiación por la Nación suscritos con las Entidades Territoriales para co-financiar los proyectos de Sistema Integrado de Transporte Masivo de Colombia y de las políticas contenidas en los documentos CONPES, en virtud a lo anterior el Ministerio de Transporte en el año 2006 emitió un documento denominado ‘Manual Financiero’ donde se dan instrucciones precisas en cuanto al manejo contable que deben observar los Entes Gestores de los proyectos en mención.
- 1.25. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali en el año 2006 celebró con 4 Concesionarios (en adelante Concesionario de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali (en adelante Contratos de Concesión de Transporte).
- 1.26. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (en adelante Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios y talleres del Sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia (en adelante Contratos de Concesión de Patios y Talleres).

- 1.27. En cumplimiento del objeto de los Contratos de Concesión de Patios y Talleres, el Concesionario de Patios entregó a Metro Cali en virtud de la figura de la Reversión, a título de cesión gratuita, dos inmuebles junto con su infraestructura dotada y equipada para el funcionamiento de los Patios y Talleres denominados Puerto Mallarino y Sameco- Norte.
- 1.28. Por otro lado, los Contratos de Concesión de Transporte, definen los Patios y Talleres como la infraestructura dotada de instalaciones eléctricas, hidráulicas y sanitarias entregada por Metro Cali a los Concesionarios de Transporte para la tenencia, dotación, operación, administración y mantenimiento, la cual fue entregada para el soporte y apoyo al Sistema en diciembre de 2009.
- 1.29. Los Concesionarios de Transporte, en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.
- 1.30. Por otro lado, el día 12 de agosto de 2008, se firmó el acta de Inicio con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología — UTR&T) del Contrato de Concesión para el diseño, implementación, integración, financiación, puesta en marcha, operación y mantenimiento del sistema de información unificado de respuesta del Sistema MIO — SIUR. (en adelante Contrato de Concesión del SIUR)
- 1.31. En virtud del contrato de concesión referido anteriormente le corresponde a la UTR&T administrar la Infraestructura del Sistema MIO, entendida ésta como las áreas de las estaciones, terminales o de cualquier otro inmueble que le sean entregadas por Metro Cali para su tenencia en procura de adecuada prestación del servicio. Con ello, la UTR&T asume y es totalmente responsable por todos y cada uno de los perjuicios, ocupaciones de hecho o pérdidas de los bienes, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros, diferentes de Metro Cali, la reparación o indemnización de perjuicios cuando considere que haya lugar a ello. La UTR&T será responsable por los daños que llegaren a presentarse sobre los bienes afectos al cumplimiento del objeto contractual, salvo las reparaciones o reposiciones que se deban efectuar como consecuencia del deterioro natural por el uso adecuado de los mismos, las cuales serán de cargo exclusivo de Metro Cali.

- 1.32. Al 31 de diciembre de 2014, se encuentran reconocidos en los Estados Financieros de Metro Cali los terrenos de los Patios y Talleres, de acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, No. 20108-146511 de 2010, que reza los predios y bienes, cedidos de manera gratuita (según consta en las escrituras) por los concesionarios de patios y talleres de acuerdo con la cláusula de reversión establecidas en los contratos de concesión, deberá incorporarlos Metro Cali S.A. en el patrimonio de la sociedad’.
- 1.33. Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación con radicado CGN número 201520000002371 de febrero 6 de 2015, conceptuó sobre el reconocimiento de los Patios y Talleres conforme con el nuevo marco normativo, Resolución 414 de 2014.
- 1.34. La Resolución 533 de octubre 8 de 2015, al respecto de los Contratos de Concesión, en concordancia con la Ley 80 de 1993, Indica: ‘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.’
- 1.35. Dadas las condiciones de los patios entregados a los Concesionarios de Transporte, se consultó con cada uno de los concesionarios si han contemplado el registro de estos activos dentro de su patrimonio, a lo cual han contestado que no consideran procedente el reconocimiento de estos activos. (adjunto copia de la consulta y la respuesta).
- 1.36. El día 27 de enero de 2014, la Contaduría General de Nación a través del oficio 20142014200000022 conceptuó que, son los entes territoriales los titulares de los recursos girados por la nación dentro del convenio de cofinanciación y las obras que se construyan con los mismos. Anotó que el papel del ente gestor (Metro Cali) es el de planear, ejecutar, poner en marcha y controlar la operación y que éste último debe reconocer los recursos en administración en cuentas de orden y proveer al ente territorial la información que le permita incorporar en su contabilidad los diferentes rubros que componen la información financiera del encargo fiduciario en donde se manejan los recursos del convenio.

4- CONSIDERACIONES A LA INFRAESTRUCTURA DEL SISTEMA (ESTACIONES, TERMINALES Y PATIOS Y TALLERES)

Conforme a los anteriores antecedentes descritos, en especial lo conceptualizado por la Contaduría General de la Nación conforme al numeral 1.12 precedente, resulta de interés de este ente gestor, dar claridad en el reconocimiento de la titularidad de la infraestructura construida dentro de su contabilidad, frente a lo cual consideramos lo siguiente:

3.46 Los patios y talleres no cumplirían con la definición de activo, por no ser un recurso controlado por Metro Cali, de acuerdo a que:

- 1- No puede definir el propósito para el cual se destina el activo, porque el propósito es único, como un conjunto de terrenos con la ubicación, características y adecuaciones previstas en el contrato de concesión para albergar la Flota del Sistema MIO, conforme a los contratos de concesión de Transporte. El Patio no podrá utilizarse para ningún fin diferente del cumplimiento de las obligaciones previstas en el Contrato, que no haya sido autorizado por la Entidad.
- 2- No obtiene sustancialmente la mayor parte de los beneficios económicos asociados con la propiedad del activo, se considera lo obtienen los concesionarios.
- 3- El acceso a dicha infraestructura lo tiene solo el Concesionario de Transporte. La Entidad puede acceder a los patios y talleres, previo permiso, para inspección no utilización.
- 4- Los riesgos asociados a los Patios y Talleres los asume el Concesionario de Transporte.

3.47 Los Contratos de Concesión de Transporte no se encuentran regulados por la Resolución 414 de 2015, sin embargo, si están contemplados en la Resolución 533 de octubre 8 de 2015 marco normativo para las Entidades de Gobierno, por tanto la política contable se define conforme con la norma de propiedad, planta y equipo.

3.48 El 13 de junio de 2006, se recibió de parte de la Contaduría General de la Nación, la respuesta a la consulta formulada por Metro Cali en abril de 2004, con oficio 20054-17058 de junio 05 de 2006, sobre la forma de registro contable de las transferencias recibidas y los costos de las obras del proyecto de Inversión para el SITM de Santiago de Cali.

3.49 Metro Cali como ente Gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de la ciudad de Cali, a diciembre 31 de 2006 reestructuró sus registros contables y la presentación de los estados financieros conforme al concepto de la Contaduría General de la Nación y las instrucciones emanadas en el Manual Financiero” emitido por el Ministerio de Transporte.

- 3.50 En consecuencia, en el Estado Financiero de Apertura de Metro Cali, se excluyeron los Patios y Talleres como activo, por considerar que no cumplen con esta definición, y en su lugar, se reclasificaron en cuentas de orden como parte de la infraestructura del Sistema MIO, con la finalidad de ser entregados al Municipio de Santiago de Cali conforme al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación No, 20142000000221 del 27 de enero de 2014. (adjunto copia del concepto).

Por otro lado, exponemos a continuación otros antecedentes que ameritan otra de las consultas que consolidaremos al final de documento.

5- ANTECEDENTES FRENTE AL SISTEMA AEROSUSPENDIDO MIO CABLE

- 5.7. Por iniciativa del Concejo Municipal de Santiago de Cali, a través del Acuerdo No. 192 de 2006, se aprobó la financiación a través de vigencias futuras de la estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.
- 5.8. El documento CONPES 3504 del día 17 diciembre de 2007 -seguimiento- aprobó las modificaciones propuestas por Metro Cali en relación con el alcance del proyecto, las fases de su adecuación y cronograma implementación del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali
- 5.9. El Concejo Municipal de Santiago de Cali mediante Acuerdo No. 236 de 2008, modificó el artículo 3 del Acuerdo No. 192 de 2006, respecto de la autorización otorgada al Alcalde Municipal de Santiago de Cali, para comprometer vigencias futuras provenientes de la sobre tasa a la gasolina y el perfil de los aportes a efectuarse para la financiación, estructuración, el diseño, la construcción, la dotación e implementación de un sistema de transporte que permitiera ejecutar una ampliación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros — SITM integrando una zona de ladera de la ciudad.
- 5.10. Como resultado de los estudios preliminares requeridos para esta ampliación del SITM de Santiago de Cali, el Concejo Municipal de Santiago de Cali a través del Acuerdo No. 237 de 2008, encontró viable la alternativa de implementar un transporte Aero Suspendido, al que se denominó 'MIO Cable', con la finalidad de integrar la Comuna 20 al 'Sistema MIO'; entendiéndose que al MIO Cable no quedo incluido en el CONPES 3504 de 2007 como parte de las fases del proyecto concebido para la implementación inicial del Sistema Público de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali y por lo tanto tampoco su financiación.

- 5.11. Mediante Resolución 1.10.147. de mayo de 2010, Metro Cali S.A. ordenó la apertura de la Licitación Pública No. MC-58.5.01.10. con la finalidad adelantar el proceso de selección objetiva del contratista a quien se le adjudicaría el un (sic) contrato cuyo objeto consistió en el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO - Modalidad 'llave en mano'
- 5.12. El día 18 de agosto de 2010, se suscribió el Contrato de Obra MC-OP-05- 2012 entre Metro Cali S.A. y la apoderada de la Unión Temporal MIO Cable para el diseño, suministro, construcción, obra civil, montaje, puesta en funcionamiento y financiación del Sistema de Transporte Aero Suspendido, Mío Cable, para la comuna 20 de Santiago de Cali que formará parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali - MIO.
- 5.13. Una de las actividades contempladas dentro de la ejecución del citado contrato de obra MC-OP-05-2012, fue el diseño y construcción de cada una de las cuatro (4) estaciones de acceso al Sistema Aero Suspendido Mío Cable, denominadas dentro del proyecto como: Brisas de Mayo, Lleras Camargo, Tierra Blanca y Cañaveralejo.
- 5.14. El diseño técnico y operativo del MIO Cable contempló garantizar la operación permanente de la estación terminal intermedia Cañaveralejo, y en este punto, la Integración física con el Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali — MIO: razón por la cual se dispuso de un área destinada a la instalación y funcionamiento de los equipos que conforman el sistema de recaudo de los pasajes de los usuarios.
- 5.15. Dado lo anterior, el MIO Cable no hace parte del Sistema MIO en los términos establecidos en el CONPES 3504 de 2007, la operación física de éste sistema complementario y la implementación, puesta en marcha y mantenimiento del sistema tecnológico de recaudo integrado al SIUR, a la fecha no se encuentran concesionadas o dados en operación por parte de Metro Cali; y en consecuencia, se requirió adelantar los procesos de selección objetiva o formalización de los acuerdos correspondientes, con el ánimo de integrarlos al Sistema MIO como parte complementaria del Sistema de Transporte Masivo del Municipio de Santiago de Cali.
- 5.16. A partir del mes de julio de 2015, se previó la puesta en operación de Sistema de Transporte Aero-suspendido Mío Cable, para lo cual el Municipio de Santiago de Cali, efectuó una adición al presupuesto para Metro Cali, para el pago de los gastos de operación, no obstante, se efectuó la transferencia con recursos diferentes a la sobretasa a la gasolina y con fuente de funcionamiento (no de inversión).

- 5.17. Metro Cali S.A., para la puesta en funcionamiento del MIO Cable, celebró un contrato de operación integral con la Asociación Cable de Manizales a quien le corresponde operar, mantener la Infraestructura y adquirir los equipos necesarios para el correcto funcionamiento del mismo. (Adjunto copia del contrato).
- 5.18. Las transferencias con destino a la construcción del MIO Cable, así como los costos acumulados, se han registrado en cuentas de orden por considerar que este sistema, construido y operado con recursos del Ente Territorial, se integra al sistema cofinanciado y los recursos se administran y controlan a través del encargo fiduciario del proyecto.

(...)

4. CONSULTAS

4.1. Consulta frente a la Infraestructura (Estaciones, Terminales, Patios y Talleres)

Con base en los antecedentes y consideraciones anteriormente expuestos, solicitamos a la Contaduría, se sirva conceptuar cuál es la entidad (Municipio de Santiago de Cali o Metro Cali) que debe reconocer en los estados financieros los patios y talleres entregados en concesión por Metro Cali teniendo en cuenta que son los Concesionarios de Transporte, quienes actualmente en virtud de los Contratos de Concesión celebrados con Metro Cali como entidad contratante, asumen no solo la tenencia, custodie, administración, sino también responsabilidad sobre la asunción de los riesgos que sobre los bienes puede recaer.

Teniendo en cuenta que, la misma figura aplica para la infraestructura dada en administración a la UTR&T, ¿Cómo se deben catalogar las estaciones y terminales que forman parte de la infraestructura del Sistema MIO y quién los debe registrar en los estados financieros?

4.2. Consulta frente a la infraestructura MIO CABLE

- Por ser Metro Cali una entidad contribuyente del impuesto de renta y complementarios, y por tanto del impuesto a la riqueza, estos bienes que están al servicio de los habitantes de la comuna 20 de Cali y subsidiada la operación por la Alcaldía de Santiago de Cali ¿a qué entidad le corresponde registrar en los estados financieros, la titularidad de la infraestructura construida del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable?
- La cláusula 27 del contrato Interadministrativo celebrado entre Metro Cali SA. y la Asociación Cable de Manizales, pagado con recursos trasferidos por el Municipio

(Funcionamiento), exige como obligación al operador disponer de los repuestos que se requieran para el buen funcionamiento del sistema MIO Cable; al ser dichos repuestos parte del mismo sistema ¿cuál sería el registro contable de estos activos (repuestos)?

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

IV. CONSIDERACIONES DEL CONTRATO No. 917.103.1-03.2015

El Contrato No. 917.103.1-03.2015 del 24 de junio de 2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., establece lo siguiente:

“(…)

CLÁUSULA 1. OBJETO. - Operación integral del sistema aerosuspendido de transporte MIO CABLE en la comuna 20 de la ciudad de Santiago de Cali, el cual hace parte del Sistema Integrado de Transporte Masivo MIO.

CLÁUSULA 2. ALCANCE DEL OBJETO. - Operar de forma integral el subsistema MIO CABLE, bajo los estándares de calidad, niveles de servicio y confiabilidad definidos por Metro Cali SA.; mantener la infraestructura física y electromecánica, equipos y demás elementos puestos a su disposición, para ello el contratista deberá administrar las estaciones y bienes entregados del MIO CABLE, en todo caso debe garantizar la integridad de todos los bienes entregados por METRO CALI S. A., y restituirlos una vez culminada la operación integral que por este contrato se le encomienda.

(…)

CLÁUSULA 13. ETAPA OPERATIVA.

En esta etapa el OPERADOR deberá realizar la operación y mantenimiento.

La etapa de operación comienza con el Acta de Inicio de Operación del Contrato por parte del CONTRATANTE y se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2015.

(…)

CLÁUSULA 14. DERECHOS DEL CONTRATISTA DERIVADOS DE LA OPERACIÓN DEL MIO CABLE.

El presente contrato de operación confiere al CONTRATISTA, sin que impliquen exclusividad, los siguientes derechos:

- El derecho a la remuneración económica por la operación integral de transporte urbano masivo de pasajeros en cable aéreo como subsistema del sistema integrado de transporte SITM MIO y, en forma preferencial, pero no exclusiva, en la comuna 20 del municipio de Santiago de Cali.
- El derecho a la utilización de la infraestructura de transporte del MIO Cable en el SITM MIO (componentes electromecánicos, estaciones, zonas verdes), para operar el mismo dentro de los límites que impongan las condiciones de operación establecidas por EL CONTRATANTE.
- (...)
- El derecho a recibir y disponer libremente de los ingresos que obtenga como resultado de la operación de transporte en la modalidad de cable aéreo en los términos y condiciones previstos en el presente Contrato.
- El derecho a recibir cualquier otra prestación económica que en su favor establezca el presente Contrato.
- (...)

CLÁUSULA 18. OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE

La operación que se contrata por medio del presente documento, implica para EL CONTRATANTE, las siguientes obligaciones:

- (...)
- Asumir el pago de los servicios prestados por EL CONTRATISTA, es decir, la operación integral del sistema, dentro de los parámetros establecidos en la normatividad y regulados en el presente contrato, asegurando con ello la operación del MIO CABLE.

CLÁUSULA 20. VALOR DEL CONTRATO

El valor estimado del contrato para efectos fiscales es la suma de (\$3.837.000.000.oo) respaldados en el Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 20150370 de fecha junio 23 de 2015.

CLÁUSULA 21. MONEDA DEL CONTRATO

La moneda del Contrato es el peso colombiano.

CLÁUSULA 22. FORMA DE PAGO

El valor del contrato se pagará de conformidad con el siguiente esquema:

- a). Un primer pago o pago anticipado por valor de \$1.342.950,000.oo equivalente al 35% del valor del contrato, los cuales serán pagaraderos (sic) en el periodo comprendido entre la firma del acta de inicio y hasta el día 15 de julio de 2015.
 - b). Seis (6) Pagos mensuales por valor de \$415.675.000.oo., previa aprobación del Acta de Operación Integral; los cuales se harán dentro de los 15 días siguientes la expedición del acta del Comité Técnico Operativo.
- (...)

CLÁUSULA 27. INVENTARIOS

EL CONTRATISTA deberá llevar un sistema de inventarios utilizando los procedimientos y metodologías aceptados por las normas y la práctica de la contabilidad pública, con actualizaciones trimestrales máximo, en el cual se clasifiquen y valoren la totalidad de los bienes afectos al servicio.

Copia del inventario en mención deberá ser enviada al CONTRATANTE al finalizar cada ejercicio contable, con el propósito de que tal entidad lo evalúe, y ejerza las facultades de supervisión que le confiere el presente Contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, la entidad CONTRATANTE en cualquier momento podrá verificar la consistencia del inventario del MIO CABLE.

En todo caso y de llegarse a necesitar el CONTRATISTA se compromete a facilitar a título de préstamo los insumos y repuestos que se requieran para el funcionamiento del sistema; los cuales serán devueltos una vez se incorporen al stock de repuestos del subsistema aerosuspendido MIO CABLE. Dejando claridad que de presentarse dicho préstamo se repondrá con un elemento nuevo de los adquiridos para el stock de MIO CABLE.

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

V. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

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 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)

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, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establecen 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

5.1 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 Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 139 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1956 - ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN: “Representa el valor de los activos entregados u originados en un contrato de concesión, en el que la empresa actúa como concedente.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los activos entregados en concesión.
- El valor de la inversión privada, de acuerdo con los informes presentados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los activos que se reclasifiquen cuando finalice el contrato de concesión.
- El valor de los activos que se den de baja.
- El menor valor del activo por daño físico.” (Subrayado fuera de texto)

9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS: “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)

VI. CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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 son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

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

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 establece lo siguiente:

"(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

• 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.

1.1. 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.

- **Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión**

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos

al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas previsto en el anexo de la Resolución 620 de 2015, establece la descripción y la dinámica de las siguientes cuentas:

1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las propiedades, planta y equipo entregadas a terceros en virtud de contratos de concesión o asociaciones público privadas.
- El valor de las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas por el concesionario y que deban ser revertidas a la entidad concedente.
- El valor de las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo entregadas por la entidad concedente, o construidas o desarrolladas por el concesionario.
- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la reclasificación a otras cuentas, una vez finalice el contrato de concesión o la asociación público privada.
- El valor de las propiedades, planta y equipo en concesión que se den de baja.
- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución” (Subrayado fuera de texto)

1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en contratos de concesión o asociaciones público privadas.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las obras terminadas trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Construcción - Concesiones.
- El valor de los bienes de uso público trasladado de la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio.
- El valor de los bienes de uso público construidos o desarrollados por el concesionario y que deban ser revertidos a la entidad concedente.
- El valor de la inversión en el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público entregados por la entidad concedente, o construidos o desarrollados por el concesionario.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la infraestructura trasladado a la cuenta Bienes de Uso Público en Servicio, cuando finalice el contrato de concesión.
- El valor de los bienes de uso público en concesión que se den de baja” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. Respecto a la consulta relacionada con la infraestructura de estaciones, terminales, patios y talleres, no es competencia de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en el esquema del Sistema, razón por la cual se requiere que Metro Cali S.A. y el Municipio de Santiago de Cali, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de estos activos bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Lo anterior, considerando que Metro Cali S.A. controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacer parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a

terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

Por su parte, el Municipio de Santiago de Cali evaluará la existencia de control sobre la infraestructura, al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Para el efecto, el Municipio de Santiago de Cali tendrá en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de las estaciones, terminales, patios y talleres, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si de manera conjunta se determina que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio de Santiago de Cali, será la entidad territorial la encargada de reconocer las estaciones, terminales, patios y talleres, mientras que, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.
- b. Si como resultado de la evaluación, se determina conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En relación con la inquietud referente a la infraestructura entregada en concesión a la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, se deberá evaluar el concepto de control de conformidad con lo descrito en los párrafos anteriores, y el tratamiento contable se efectuará seleccionando una de las siguientes alternativas:

- a. Si se determina que el control de los bienes entregados en concesión recae en el Municipio de Santiago de Cali, éstos serán registrados por la entidad territorial en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda.

Para efectos del reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado entre Metro Cali S.A. y Unión Temporal Recaudo y Tecnología, el Municipio de Santiago de Cali, aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente, prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- b. Si se determina que los bienes concesionados son controlados por Metro Cali S.A., éstos se presentarán en la cuenta 1956- ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN de su situación financiera.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Unión Temporal Recaudo y Tecnología, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

1. Respecto a la consulta relacionada con la titularidad jurídica de la infraestructura del Sistema de Transporte Aero-suspendido MIO Cable, vale la pena señalar, que dentro de las funciones de la Contaduría General de Nación, no se encuentra conceptuar sobre estos asuntos, toda vez su competencia está orientada a la interpretación de las normas contables que expide. Lo conducente es que la titularidad jurídica de la infraestructura construida sea definida de consenso entre el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., o en su defecto por una instancia legal superior.

Ahora bien, para efectos del reconocimiento contable de la infraestructura del MIO Cable, el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., evaluarán conjuntamente el concepto de control definido tanto en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de la 2015, como en el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 con el propósito de identificar la entidad que controla los bienes construidos.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura construida corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce el Municipio, corresponderá a la entidad territorial el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera, y por consiguiente, Metro Cali S.A., sólo la revelará en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- b. Si el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., determinan conjuntamente que el control de la infraestructura lo ejerce Metro Cali S.A., corresponderá a ésta última el reconocimiento de la infraestructura en su situación financiera.

En cuanto a la inquietud referente al tratamiento contable de los repuestos atendiendo lo dispuesto en la Cláusula 27 del Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A., corresponderá a alguna de las siguientes alternativas, una vez se haya identificado la entidad que ostenta el control de la infraestructura construida:

- a) Si se determina que el Municipio de Santiago de Cali, controla la infraestructura del MIO Cable, la entidad territorial aplicará la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, considerando que desde esta perspectiva, Metro Cali S.A. sólo administraría la infraestructura a nombre del Municipio y teniendo en cuenta que el Contrato No. 917.103.1-03.2015 celebrado entre la Asociación Aéreo Cable de Manizales y Metro Cali S.A. satisface la definición de los acuerdos de concesión prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015.

Por consiguiente, la infraestructura del MIO Cable será reconocida por parte del Municipio de Santiago de Cali, en la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o en la cuenta 1711 BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda y utilizará el modelo de pasivo financiero descrito en la norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, prevista en el marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, toda vez que la entidad concedente, tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario con efectivo o con otro activo financiero por la prestación de un servicio.

De conformidad con el modelo de pasivo financiero, la inversión realizada por el operador, será contabilizada por parte de la concedente como un préstamo por pagar, por lo anterior, los repuestos suministrados por la Asociación Aéreo Cable de Manizales serán reconocidos por el Municipio como un préstamo por pagar y constituirán un mayor valor de los activos entregados en concesión si representan adiciones o mejoras que amplían las condiciones de servicio, o se reconocerán como gastos si los repuestos hacen parte del mantenimiento regular de la infraestructura concesionada.

Adicionalmente, vale la pena señalar, que bajo el modelo de pasivo financiero, las erogaciones por los servicios que proporciona el operador, se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Por su parte, Metro Cali S.A. sólo ejercerá control administrativo de los bienes entregados en concesión en la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

- b) Si se determina que el Metro Cali S.A., controla la infraestructura del MIO Cable, y teniendo en cuenta que el marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, no establece una norma específica para acuerdos de concesión, Metro Cali S.A., deberá seleccionar y aplicar una política contable para reconocer, medir, presentar y revelar los hechos económicos que se deriven del acuerdo celebrado con la Asociación Aéreo Cable de Manizales, la cual conlleve a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de conformidad las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, Metro Cali S.A. documentará la política definida.

CONCEPTO No. 2016200000701 DEL 14-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros Activos – Activos intangibles Otros Activos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	- Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. - Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos - Transferencias y subvenciones

SUBTEMA	<ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde a la entidad territorial. - Tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra
----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Señora:

LIGIA MILENA MOLANO MONROY

Auditora

Contraloría Departamental de Casanare

Yopal - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico del 25 de septiembre de 2015, radicado con N° 2015-550-005074-2, en el que manifiesta lo siguiente:

“(…)

- En una Empresa de prestación de Servicios de acueducto, aseo y alcantarillado, la infraestructura con la cual presta sus servicios (redes, plantas etc), es de propiedad del respectivo municipio, y la Empresa lo tiene a través de contrato de comodato, la pregunta es: Para efectos del ESFA la Empresa lo debe contabilizar como activo, si se tiene en cuenta que a través de esta infraestructura es que la misma genera los ingresos?, también hay que tener en cuenta que actualmente esta se encuentra registrada en cuentas de orden toda-vez (sic) que no es de propiedad de la Empresa.

- La Empresa de Servicios públicos suscribe contratos administrativos con el municipio, siendo el municipio el contratante y la empresa contratista, cuyo objeto es la construcción de redes y demás infraestructura para la prestación del servicios (sic), actualmente bajo COLGAP, la Empresa lo contabiliza así (sic):

en (sic) el momento de suscripción del convenio y giro del anticipo del convenio

1110 bancos: DB xxxx

2450 anticipos recibidos sobre convenio CRcr XXX (sic)

A su vez la Empresa contrata a otros contratistas para que ejecuten la obra y la contabiliza así (sic) cuando da el anticipo:

1420 Avances y Anticipos entregados DB

1110 Bancos CR (sic)

La pregunta es qué afectación se tiene para el ESFA, con relación a estos anticipos entregados, si no se sabe si la obra va ser del municipio o de la Empresa, pues el convenio no lo estipula, sin embargo el dueño del dinero es el municipio, bajo el nuevo modelo se dejaría como cuenta cobrar o como propiedad planta y equipo si lo que se esta (sic) contratando es una obra publica? (sic) y que pasa si la obra no esta (sic) terminada y está inconclusa por problemas de ejecución del contratista?

y (sic) de otro lado ¿qué pasa con los anticipos recibidos del convenio de la cuenta por pagar?, ¿se mantendría igual bajo el nuevo modelo? (sic)

(...)”

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

- 1 Para dar respuesta a su inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

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 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)

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, contenidas 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

(...)

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:

(...)

- 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
- 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

(...)

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

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO V OTRAS NORMAS

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.

(...)

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. (...)

Las subvenciones por préstamos obtenidos a una tasa de interés inferior a la tasa del mercado, se medirán por el valor de la diferencia entre el valor recibido y el valor del préstamo, determinado de acuerdo con lo establecido en la Norma de Préstamos por Pagar.

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

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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 son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Cuando un activo se gestiona fundamentalmente para generar, directamente o a través de la unidad a la que pertenece, flujos de caja y obtener un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, este activo se considera generador de efectivo. Son ejemplos de estos bienes, las propiedades de inversión y los activos utilizados en la producción y venta de bienes y servicios a valor de mercado.

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno del anexo de la Resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“(...)”

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

6- 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.

1.1. 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.

7- Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

Cuando la entidad concedente reconozca un activo en concesión, también reconocerá un pasivo por el valor de la inversión privada. La naturaleza del pasivo reconocido diferirá según lo establecido en el acuerdo y, por tanto, deberá observarse la esencia económica de lo pactado, en relación con la naturaleza de la contraprestación intercambiada entre la entidad concedente y el concesionario y, cuando proceda, en relación con la ley que regula el respectivo contrato.

Como contraprestación, acorde con los términos del contrato, la entidad concedente puede compensar al concesionario a través de diferentes modalidades: a) realizando pagos directos al concesionario (modelo del pasivo financiero); o b) autorizando, al concesionario, para obtener ingresos producto de la explotación del activo o del servicio en concesión o, para obtener ingresos producto de la explotación de otro activo generador de ingresos (modelo de concesión de derechos al concesionario).

Si la entidad concedente paga por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión incurriendo en un pasivo financiero y mediante la concesión de un derecho al operador, es necesario contabilizar separadamente cada parte del pasivo total.

1.2.1. Modelo de pasivo financiero

Si la entidad concedente tiene una obligación incondicional de pagar al concesionario (con efectivo o con otro activo financiero) por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o, por la prestación de un servicio, la concedente contabilizará el pasivo reconocido como un préstamo por pagar.

La entidad concedente tiene la obligación incondicional de realizar pagos al concesionario cuando se le ha garantizado: a) el pago de valores específicos o cuantificables; o b) la cobertura del déficit, si existe, entre los valores cobrados por el concesionario a los usuarios del servicio público y cualesquiera valores especificados o cuantificables, incluso si el pago está supeditado a que el concesionario asegure que el activo en concesión cumple los requisitos de calidad y eficiencia especificados.

La entidad concedente reconocerá los pagos al concesionario y los contabilizará de acuerdo con su esencia, como una reducción en el pasivo reconocido, en la medida que cubra las obligaciones generadas por la prestación del servicio o por la inversión hecha por el concesionario. La carga financiera se reconocerá de acuerdo con la Norma de Préstamos por Pagar.

Cuando se presenten cargas por los servicios que proporciona el operador, estas se contabilizarán como gastos en el resultado del periodo, en el marco del acuerdo de concesión de servicios.

Cuando el activo y los componentes del servicio de un acuerdo de concesión de servicios sean identificables por separado, se separarán las obligaciones atribuibles al activo en concesión de aquellas atribuibles al servicio prestado.

1.2.2. Modelo de la concesión de un derecho al operador

Cuando la entidad concedente no tenga una obligación incondicional de remunerar (con efectivo o con otro activo financiero) al operador, por la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión o por la prestación de un servicio en concesión y, en lugar de ello, conceda, al operador, el derecho a obtener ingresos por la explotación de un activo o por la prestación del servicio, la entidad concedente contabilizará un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

La entidad concedente reconocerá el ingreso y reducirá el pasivo reconocido atendiendo la esencia económica del acuerdo de concesión, esto es, cuando se devengue el ingreso

(...)” (Subrayado fuera de texto)

- 2 Para dar respuesta a su inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como al tratamiento contables de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014

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

(…)

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)

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, 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:

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

(...)” (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:

1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.
- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS: “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, convenios, acuerdos 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 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.” (Subrayado fuera de texto)

2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.”

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos.” (Subrayado fuera de texto)

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- 2- El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos.”
(Subrayado fuera de texto)

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:**

- 1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

SE ACREDITA CON:

- 1- 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.

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 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:**

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las subvenciones causadas por los diferentes conceptos.” (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015

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

(…)

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)

El Catálogo General de Cuentas para las entidades de gobierno, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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:

- 1- El valor de los pagos anticipados por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la amortización durante el periodo de causación del gasto o costo.

- 2- El valor de los bienes y servicios recibidos, los cuales deben ser registrados en las cuentas de activo o gasto que correspondan.
- 3- El valor reintegrado por la terminación anticipada de los acuerdos que generaron el pago anticipado. (Subrayado fuera de texto)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS: “Representa los valores entregados por la entidad, 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.

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad 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 los recursos entregados en administración que se den de baja.” (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:

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

SE ACREDITA CON:

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

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES:

Atendiendo las anteriores consideraciones, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. En relación con la inquietud referente al reconocimiento de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios en los activos de la empresa operadora, se requiere que tanto la empresa como el Municipio, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los recursos bajo el contexto de los

marcos normativos anexos a la Resolución 414 de 2014 y a la Resolución 533 de la 2015, respectivamente.

Para el efecto, la empresa operadora controlará la infraestructura, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos que hacen parte de la misma, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de estos activos, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

En contraste, el Municipio ostentará el control de los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos al considerar la capacidad para usarla o definir el uso que un tercero debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla la infraestructura, será la entidad territorial la encargada de reconocerla en sus activos y teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la empresa operadora, el Municipio aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, la empresa operadora evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

- b. Si conjuntamente se concluye que la empresa operadora controla los bienes afectos a la prestación de los servicios, éstos serán incorporados en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fueron reconocidos por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre los mismos.

Así mismo, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa operadora sin contraprestación.

2. En relación con la inquietud referente al tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura utilizándose en la consulta indistintamente los términos contrato y convenio interadministrativos, abriendo así un contexto un tanto indefinido; así como al tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a contratistas para llevar a cabo la obra, implica la necesidad de acotar los escenarios, para lo cual se requiere que el Municipio y la Empresa operadora estudien de forma conjunta la esencia económica del instrumento jurídico utilizado para encomendar la construcción de la infraestructura.

Analizada la esencia económica del instrumento jurídico, el tratamiento contable de los recursos entregados por el Municipio a la Empresa operadora para la construcción de infraestructura, así como el tratamiento contable de los anticipos y avances entregados por la empresa operadora a los contratistas para llevar a cabo la obra, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que corresponde a un contrato interadministrativo y adicionalmente se pactan desembolsos en forma de anticipos y que el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los anticipos recibidos en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- b. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye que corresponde a un contrato interadministrativo, y la modalidad de los desembolsos corresponde a pagos anticipados, donde el control de la infraestructura construida lo ostentará finalmente el Municipio; la empresa operadora reconocerá los pagos anticipados recibidos en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, mientras que el Municipio registrará estos desembolsos en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En cuanto a los desembolsos efectuados por la Empresa a los contratistas que ejecutarán la obra, esta los registrará en la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los contratistas, la empresa operadora disminuirá el saldo de las cuentas 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda y registrará los costos respectivos. Paralelamente registrará una disminución en el saldo de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y registrará un ingreso por el servicio suministrado al Municipio.

Por su parte, el Municipio incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo del cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, con base en la legalización de los avances otorgados a la Empresa.

- c. Si el análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, corresponde a un convenio interadministrativo en el que la empresa operadora sólo actúa como administradora de los recursos suministrados por el Municipio para la construcción de la infraestructura y se establece que el control de los bienes construidos finalmente lo ejercerá la entidad territorial; la empresa operadora reconocerá la administración de los recursos girados por el Municipio en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mientras que el Municipio registrará estos recursos en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora disminuirá el saldo registrado en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Municipio, actuando como principal en una relación de agencia, reclasificará el saldo registrado en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y registrará los desembolsos efectuados a los terceros a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si se pactan pagos anticipados, o en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS si se pactan anticipos.

En la medida en que se legalicen por la Empresa al Municipio, los desembolsos otorgados por aquella a terceros, el Municipio reconocerá los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera, disminuyendo el saldo de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según corresponda.

- d. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay una transferencia condicionada de los recursos a la construcción de la obra o a otro tipo de condiciones, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención condicionada en la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones de la subvención, la empresa operadora irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDO, utilizando como contrapartida 4430-SUBVENCIONES. Por su parte el Municipio, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

- e. Si del análisis del instrumento jurídico celebrado entre el Municipio y la empresa operadora, se concluye de manera conjunta que hay desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente lo ejerza la empresa operadora, ésta reconocerá los recursos girados por el Municipio como una subvención en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que el Municipio registrará dicha subvención en la 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a los desembolsos efectuados a los contratistas que ejecutarán la obra, la empresa operadora utilizará la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS si se pactan anticipos o utilizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO si se pactan pagos anticipados.

En la medida en que se legalicen los desembolsos por parte de los terceros, la empresa operadora incorporará los activos construidos y/o los gastos incurridos en su información financiera disminuyendo el saldo de la cuenta 1328-AVANCES Y ANTICIPOS o de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según corresponda. Bajo este escenario, no le corresponde al Municipio efectuar registros con ocasión de los anticipos o pagos anticipados que la Empresa realice a los contratistas que ejecutarán la obra.

Para todos los casos, si la obra queda inconclusa por incumplimiento de los contratistas vinculados por la empresa operadora, solamente habrá lugar a determinar nuevos registros contables, en la medida en que se determinen responsabilidades y no se vislumbre posibilidades de conciliación, caso en el cual, los registros dependerán de las circunstancias particulares que de ello se deriven.

CONCEPTO No. 20162000013431 DEL 17-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Precios de referencia para la determinación de los saldos iniciales del equipo de transporte – Instructivo N° 002 de 2015

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Presidencia de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 07 de abril de 2016, con radicado No. 20165500026802, mediante la cual indica lo siguiente:

“Teniendo en cuenta el marco normativo para Entidades de Gobierno, atentamente solicito su valiosa colaboración, para que nos informe si es factible para efectos de la medición del costo inicial del Equipo de Transporte en el balance de apertura, tomar el valor del avalúo de vehículos, establecido en la resolución que emite el Ministerio de Transporte cada año”.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 relativo al procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo para las entidades de gobierno, presenta las siguientes alternativas tendientes a medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo:

- “i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
 - Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos

- para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
 - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores

condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor

de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda”.

CONCLUSIONES

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, el Instructivo N° 002 de 2015 presenta tres alternativas para la medición de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo.

Ahora bien, si la entidad aplica la alternativa ii) para efectos de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, podrá utilizar la tabla de avalúos vehiculares emitida cada año mediante Resolución por el Ministerio de Transporte, como precio de referencia, siempre que la entidad evalúe y documente que efectivamente los valores contenidos en esa tabla corresponden al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado del vehículo objeto de medición.

CONCEPTO No. 20162000015641 DEL 10-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes entregados en comodato Inviabilidad de medición de cartera por impuestos a valor presente
2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Efectivo Otros ingresos
	SUBTEMA	Reconocimiento de indemnización por servidumbre de paso y/o de andamiaje.

Doctora
AURA G VELASCO FREYRE
Secretaria de Hacienda
Municipio de Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002989-2, en la cual manifiesta:

“Muy cordialmente solicitamos claridad de cómo se deben reconocer en el ESFA las siguientes partidas.

1. Pregunta si es posible que un bien entregado en comodato a una entidad descentralizada, pueda ser retirado de los Estados Financieros del Municipio, a fin de que la entidad receptora lo incorpore en su contabilidad, en razón al tiempo del comodato.
2. Los valores de la cartera de impuestos se deben cobrar a valor presente (valor del dinero en el tiempo)
3. El tratamiento contable del importe/indemnización recibida por la constitución de una servidumbre de paso y una servidumbre de andamiaje.”

CONSIDERACIONES

1. BIEN ENTREGADO EN COMODATO POR EL MUNICIPIO A UNA ENTIDAD DESCENTRALIZADA.

El artículo 2201 del Código Civil establece que: “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”

Con respecto a la normativa contable, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, contenido en el Marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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 Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados fuera de texto)

El Instructivo No. 002 del 08 de Octubre de 2015: señala las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, así:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja,

reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

(...)

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 entidad sea legalmente la dueña jurídica del activo, no podrá reconocer el activo si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente. Por ello, la entidad deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que hacen parte del nuevo Marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

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 ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

2. **CARTERA DE IMPUESTOS**

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, contenidas en el Marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, prescriben:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento:

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en la categoría de costo.

2.3. Medición inicial

Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se mantendrán por el valor de la transacción.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

3. INDEMNIZACIÓN RECIBIDA POR SERVIDUMBRE DE PASO Y DE ANDAMIAJE.

Este tema se resuelve con base en el RCP precedente, en la medida que la indemnización ya se recibió.

El Código Civil Colombiano: en el Título XI: De las servidumbres, prescribe:

“ARTICULO 879. CONCEPTO DE SERVIDUMBRE. Servidumbre predial o simple servidumbre, es un gravamen impuesto sobre un predio, en utilidad de otro predio de distinto dueño.

ARTICULO 880. SERVIUMBRES ACTIVAS Y PASIVAS. Se llama predio sirviente el que sufre el gravamen, y predio dominante el que reporta la utilidad.

Con respecto al predio dominante, la servidumbre se llama activa, y con respecto al predio sirviente, se llama pasiva.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1470- OTROS DEUDORES

Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.

4810- EXTRAORDINARIOS

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones señaladas, se concluye:

1. BIEN ENTREGADO EN COMODATO POR EL MUNICIPIO A UNA ENTIDAD DESCENTRALIZADA.

Si el Municipio ha entregado un bien en comodato a una entidad descentralizada y no ha efectuado el retiro del bien en sus estados contables, para efectos de la transición al marco normativo aplicable a las entidades de Gobierno, deberá evaluar si las condiciones bajo las cuales se ha celebrado el respectivo contrato le permite mantener o no el control del bien. De no poder establecerse expresamente tal situación, las entidades conjuntamente deberán determinar los alcances del control.

Una vez efectuados los acuerdos administrativos y jurídicos anteriormente mencionados, aplicando el juicio profesional, el Municipio deberá determinar si incorpora el activo en los saldos iniciales con ocasión de la aplicación del nuevo marco normativo a partir del 1 de Enero

de 2017, en caso que en su condición de comodante conserve sustancialmente los riesgos y ventajas asociados al mismo, o si lo da de baja, en el caso contrario. En todo caso, debe garantizarse que el reconocimiento del activo se efectúe en una sola entidad.

En caso de que el municipio mantenga los bienes en sus activos, aplicará el Instructivo 002 de 2015, para efectos de la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo.

2. CARTERA DE IMPUESTOS

Las Normas expedidas por la Contaduría General de la Nación están orientadas a determinar los criterios para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y bajo este Marco normativo, las entidades deben reconocer los valores originados por concepto de impuestos como cuentas por cobrar, las cuales son clasificadas en la categoría del costo y medidas por el valor de la transacción tanto en su medición inicial como en su medición posterior.

Por tanto no es competencia de la Contaduría General de la Nación, pronunciarse sobre el monto que debe tomarse como base para determinar el cobro a los contribuyentes de los impuestos, caso en el cual se recomienda consultar la regulación tributaria aplicable en cada caso.

3. INDEMNIZACIÓN RECIBIDA POR SERVIDUMBRE DE PASO Y DE ANDAMIAJE.

El reconocimiento del derecho por concepto de indemnización por servidumbre de paso y/o de andamiaje, se reconoce mediante un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. El pago recibido de la indemnización, se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Como en el caso por usted planteado el valor ya fue recibido, en concordancia con el registro anteriormente señalado, no hay lugar a saldo pendiente de cobro. En consecuencia no es viable incluir un activo en los saldos iniciales al 1 de Enero de 2017, con ocasión de la aplicación del nuevo Marco normativo de que trata el anexo a la Resolución 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000015661 DEL 10-06-16

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de fondos documentales o de archivo

Doctora
ANA MARGOTH GUERRERO
Directora
Dirección de Archivo de los Derechos Humanos
Centro Nacional de Memoria Histórica
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-5500-02502-2 en las que informa lo siguiente:

“(…)

Actualmente la Dirección cuenta con inventarios documentales detallados que dan cuenta de la existencia de esta información digital y del material bibliográfico. Es preciso mencionar que dentro de los fondos documentales existe documentación con carácter reservado, específicamente algunos documentos que hacen parte de las sentencias proferidas por Juzgados de Restitución de Tierras y del Juzgado Penal del Circuito con Función de Ejecución de Sentencias para las Salas de Justicia y Paz entre otros, relacionados con hechos de graves violaciones a los derechos humanos. Su presencia en el Archivo de los Derechos Humanos obedece al mandato de los jueces frente a las medidas de reparación ordenadas en favor de las víctimas. Para el cumplimiento de las medidas ordenadas al CNMH se tienen en cuenta estándares nacionales e internacionales en materia de memoria, conservación, acceso y protección de la información; a partir de ello se protegen los derechos fundamentales de las personas que se encuentran mencionadas en dichas sentencias y que puedan resultar afectadas si esta información se hace pública. De ser declarados como bienes de interés histórico y cultural esta reserva se perdería y por ende se expondría a las víctimas mencionadas o cobijadas por dichas sentencias.

En desarrollo del Plan de Vigilancia y Control Fiscal 2015, efectuado por la Contraloría General de la República, (vigencias 2013 - 2014), se emitió un informe de auditoría al Centro Nacional de Memoria Histórica, en el cual describe dos hallazgos:

(...)

- Hallazgo 3. Costos proceso acopio de Archivo de Derechos Humanos

“En entrevista con los funcionarios de la Dirección de Archivo de los Derechos Humanos, se evidencia la elaboración de una propuesta técnica de manejo de archivo, así como un acta de convenio cuando se hace el acopio y manejo de un archivo, pero no existe una tasación de los costos asociados en este proceso en cuanto a: Organización documental, descripción documental, conservación y restauración, asistencia técnica, digitalización de imágenes, capacitación archivística, almacenamiento, custodia y acopio, tanto para archivos físicos como virtuales. (...)”.

El informe de auditoría, menciona que en virtud de la Ley 1314 de 2009 la Contaduría General de la Nación: ha venido publicando distintos documentos con aspectos conceptuales y técnicos de una nueva regulación contable pública para alinear las reglas internas con Normas Internacionales de Contabilidad para Sector Público (NICSP). Como resultado del proceso, recientemente expidió la Resolución 533 de 2015 “Por el cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”. En su primer artículo, la citada resolución dispone incorporar las “Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” al Régimen de Contabilidad Pública. El Capítulo I Activos trata del reconocimiento, medición inicial y final para bienes históricos y culturales”.

De acuerdo con lo anterior, se solicita se conceptúe sobre la viabilidad y aplicabilidad de dicha norma respecto a la valoración económica de los fondos documentales y material bibliográfico que posee la Dirección de Archivo de los Derechos Humanos del Centro Nacional de Memoria Histórica.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 1448 de 2011, por la cual se dictaron medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, estableció en los artículos 143 y siguientes que:

“ARTÍCULO 143. DEL DEBER DE MEMORIA DEL ESTADO. El deber de Memoria del Estado se traduce en propiciar las garantías y condiciones necesarias para que la sociedad, a través de sus diferentes expresiones tales como víctimas, academia, centros de pensamiento, organizaciones sociales, organizaciones de víctimas y de derechos humanos, así como los organismos del Estado que cuenten con competencia, autonomía y recursos, puedan avanzar en ejercicios de reconstrucción de memoria como aporte a la realización del derecho a la verdad del que son titulares las víctimas y la sociedad en su conjunto.

(...)

ARTÍCULO 144. DE LOS ARCHIVOS SOBRE VIOLACIONES A LOS DERECHOS HUMANOS E INFRACCIONES AL DERECHO INTERNACIONAL HUMANITARIO OCURRIDAS CON OCASIÓN DEL CONFLICTO ARMADO INTERNO. Dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente Ley, el Centro de Memoria Histórica, diseñará, creará e implementará un Programa de Derechos Humanos y Memoria Histórica, el cual tendrá como principales funciones las de acopio, preservación y custodia de los materiales que recoja o de manera voluntaria sean entregados por personas naturales o jurídicas, que se refieran o documenten todos los temas relacionados con las violaciones contempladas en el artículo 3o de la presente Ley, así como con la respuesta estatal ante tales violaciones.

Los archivos judiciales estarán a cargo de la Rama Judicial, la cual en ejercicio de su autonomía podrá optar, cuando lo considere pertinente y oportuno a fin de fortalecer la memoria histórica en los términos de la presente ley, encomendar su custodia al Archivo General de la Nación o a los archivos de los entes territoriales.

(...)

PARÁGRAFO 3o. Para efectos de la aplicación del presente artículo se tendrá en cuenta lo dispuesto en la Ley 594 de 2000 y en el Capítulo X sobre conservación de archivos contenido en la Ley 975 de 2005.

PARÁGRAFO 4o. Los documentos que no tengan carácter reservado y reposen en archivos privados y públicos en los que consten las violaciones contempladas en el artículo 3o de la presente Ley, serán constitutivos del patrimonio documental bibliográfico.

PARÁGRAFO 5o. La obtención de las copias que se soliciten, serán con cargo al solicitante.

ARTÍCULO 145. ACCIONES EN MATERIA DE MEMORIA HISTÓRICA. Dentro de las acciones en materia de memoria histórica se entenderán comprendidas, bien sean desarrolladas por iniciativa privada o por el Centro de Memoria Histórica, las siguientes:

1. Integrar un archivo con los documentos originales o copias fidedignas de todos los hechos victimizantes a los que hace referencia la presente ley, así como la documentación sobre procesos similares en otros países, que reposen en sitios como museos, bibliotecas o archivos de entidades del Estado.

(...)

ARTÍCULO 146. CENTRO DE MEMORIA HISTÓRICA. Créase el Centro de la Memoria Histórica, como establecimiento público del orden nacional, adscrito al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República*, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa y financiera, el Centro de Memoria Histórica tendrá como sede principal la ciudad de Bogotá, D. C.

ARTÍCULO 147. OBJETO, ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO. El Centro de Memoria Histórica tendrá como objeto reunir y recuperar todo el material documental, testimonios orales y por cualquier otro medio relativos a las violaciones de que trata el artículo 3o de la presente Ley. La información recogida será puesta a disposición de los interesados, de los investigadores y de los ciudadanos en general, mediante actividades museísticas, pedagógicas y cuantas sean necesarias para proporcionar y enriquecer el conocimiento de la historia política y social de Colombia. (...)

El Gobierno Nacional determinará la estructura, el funcionamiento y alcances del Centro de Memoria Histórica.

ARTÍCULO 148. FUNCIONES DEL CENTRO DE MEMORIA HISTÓRICA. Son funciones generales del Centro de Memoria Histórica, sin perjuicio de las que se determinen en el Decreto que fije su estructura y funcionamiento:

Diseñar, crear y administrar un Museo de la Memoria, destinado a lograr el fortalecimiento de la memoria colectiva acerca de los hechos desarrollados en la historia reciente de la violencia en Colombia.

(...)

Recolectar, clasificar, sistematizar, analizar y preservar la información que surja de los Acuerdos de Contribución a la Verdad Histórica y la Reparación de que trata la Ley 1424 de 2010, así como de la información que se reciba, de forma individual y colectiva, de los desmovilizados con quienes se haya suscrito el Acuerdo de Contribución a la Verdad Histórica y la Reparación y de aquellas personas que voluntariamente deseen hacer manifestaciones sobre asuntos que guarden relación o sean de interés para el mecanismo no judicial de contribución a la verdad y la memoria histórica.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 3 de la Ley 594 de 2000 por la cual se dictó la Ley General de Archivos, indica que:

ARTÍCULO 3. Definiciones. Para los efectos de esta ley se definen los siguientes conceptos, así:

Archivo. Conjunto de documentos, sea cual fuere su fecha, forma y soporte material, acumulados en un proceso natural por una persona o entidad pública o privada, en el transcurso de su gestión, conservados respetando aquel orden para servir como testimonio e información a la persona o institución que los produce y a los ciudadanos, o como fuentes de la historia. También se puede entender como la institución que está al servicio de la gestión administrativa, la información, la investigación y la cultura.

(...)

Patrimonio documental. Conjunto de documentos conservados por su valor histórico o cultural.

Soporte documental. Medios en los cuales se contiene la información, según los materiales empleados. Además de los archivos en papel existente los archivos audiovisuales, fotográficos, fílmicos, informáticos, orales y sonoros.

Tabla de retención documental. Listado de series con sus correspondientes tipos documentales, a las cuales se asigna el tiempo de permanencia en cada etapa del ciclo vital de los documentos.

Documento original. Es la fuente primaria de información con todos los rasgos y características que permiten garantizar su autenticidad e integridad.” (Subrayado fuera de texto)

Con relación a las normas contables, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las entidades de gobierno, incorporados al Régimen de Contabilidad Pública-RCP, mediante la resolución 533 de 2015, prescribe lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

(...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir entre las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica su posesión, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos activos que incorporan potencial de servicio son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los

bienes de uso público, los bienes históricos y culturales, los bienes destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

.1.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de la definición de activo anterior, los numerales 10 y 12 de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, indica los criterios para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, así:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

- Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

a. 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 lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas incorporado al RCP mediante resolución 620 de 2015, contempla la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA con la siguiente descripción.

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obras de arte; los bienes de culto; las joyas; los elementos de museo; los elementos musicales; los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad; así como los de las entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros. Estos elementos son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, me permito señalar lo siguiente:

El hecho de que la Ley determine que es deber del Estado propiciar condiciones para que la sociedad pueda reconstruir la memoria, como aporte a la realización del derecho a la verdad de las víctimas y la sociedad, en el marco de la implementación de un Programa de Derechos Humanos que implica que el Centro de Memoria Histórica deba acopiar, preservar y custodiar los materiales que recoja o sean entregados por personas naturales o jurídicas, que se refieran o documenten aspectos relacionados con las violaciones de los derechos humanos, no implica necesariamente que los fondos documentales acopiados se constituyan en un activo en los términos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno contenido en la Resolución 533 de 2015.

Para determinar si a la luz de Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los fondos documentales acopiados cumplen con la definición de activo, se debe examinar si los archivos recaudados pueden considerarse recursos controlados por la entidad de los cuales la entidad espera generar beneficios económicos futuros o en su defecto obtener

un potencial de servicio, y de ser así, cuál sería la clasificación para su reconocimiento.

Efectivamente, una vez acopiados los documentos queda bajo el control de la entidad pero es claro que el propósito de gestionar dichos archivos no es el de generar beneficio económico futuro, razón por la cual bajo éste criterio los archivos documentales no se podrían considerar como activo.

Ahora bien, con relación a que dichos documentos se les pueda atribuir la condición de generar un potencial de servicio, es decir, que tengan la capacidad para prestar servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la entidad, es la entidad la que debe evaluar y documentar dicha situación.

Si del estudio anteriormente mencionado se desprende que los fondos documentales contribuyen a la prestación de servicios y que el valor del recurso puede medirse fiablemente, para su reconocimiento como activo es necesario identificar los atributos particulares que permita clasificarlos adecuadamente, según las siguientes reglas:

Se reconocen como Propiedades, planta y equipo, en la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA, si contribuyen a la prestación de servicios o a fines administrativos y no se espera disponer de ellos en el curso de las actividades ordinarias, caso en el cual de acuerdo con la norma se deben reconocer por el costo, cuando se incurra en alguna erogación para adquirirlos; en tanto que si se adquieren en una transacción sin contraprestación, es decir, por donaciones o por ser declarados a favor de la Nación o expropiados se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Se reconocen como Bienes históricos y culturales si a tales bienes se les atribuye valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad, y que hayan sido declarados patrimonio histórico y cultural por autoridad competente.

Cuando no exista probabilidad de que los archivos tengan un potencial de servicio o cuando cumpliéndose tal condición no se pueda obtener una medición fiable, cualquier erogación que realice la entidad para su adquisición se reconocerá como un gasto en el estado de resultados. La entidad evaluará si existen necesidades para los usuarios de la información financiera que ameriten revelaciones en las notas a los estados financieros, caso en el cual procederá a definir una política al respecto.

CONCEPTO No. 20162000015751 DEL 13-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Pertinencia de realización de avalúos a las Propiedades, planta y equipo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Pertinencia de realización de avalúos a las Propiedades, planta y equipo

Doctor
 JULIÁN CAMILO COLMENARES
 Abogado
 Agencia Nacional de Hidrocarburos

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003273-2 en la que informa que la Agencia está en la elaboración de los estudios previos para contratar el avalúo de bienes muebles e inmuebles de la ANH, por lo cual se pregunta lo siguiente:

¿A fecha de hoy es posible realizar el trámite de avalúos de la entidad dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública y a la circular externa 060 de 2005 que establecen que cada 3 años debe hacerse un avalúo de los bienes de las entidades públicas? o por el contrario ¿con la incorporación del marco normativo aplicable mediante la Resolución 533 de 2015 dicho proceso de avalúos no se puede llevar a cabo?

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

CONSIDERACIONES**RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE**

Los numerales 18, 20 y 21 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública establecen lo siguiente:

“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. 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 sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

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.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

(...)

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. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo". (Subrayado fuera de texto).

MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El artículo cuarto de la Resolución 533 de 2014, establece que:

"ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema." (Subrayado fuera de texto).

Para la determinación de los saldos de las propiedades, planta y equipo, para el inicio de la aplicación del nuevo Marco normativo adoptado mediante la resolución 533 de 2014, el instructivo 002 del 08 de Octubre de 2015 indica que:

"1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, 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).

Lo anterior supone que la entidad debe adoptar una política con relación a seleccionar una de las tres alternativas planteadas, para el efecto se debe considerar lo prescrito en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de Gobierno, que indica lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad 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).

Finalmente el numeral 4.1 del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, define lo siguiente:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1 Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, 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 la entidad 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 entidad.

La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente tiene también valor confirmatorio.

4.1.2 Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que es útil y por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Dado que para ser útil, la información debe ser relevante y representar fielmente aquello que pretende representar, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas me permito señalar que ante la inminencia de la aplicación del Nuevo marco normativo para las entidades de gobierno y que las entidades que lo han de aplicar se encuentran en el periodo de preparación, que implica que las entidades deban formular los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, y que con relación a las propiedades, planta y equipos, el Instructivo 002 de 2015 permite que las entidades seleccionen entre alguna de las tres opciones referenciadas en las consideraciones para medir dichos activos, la entidad debe evaluar cuál de las tres opciones atiende mejor las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Si la entidad considera que la mejor alternativa para medir sus Propiedades, planta y equipos es al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor o al valor actualizado en un periodo anterior, no resulta útil realizar dichos avalúos.

Si por el contrario, considera que la mejor opción es medir los activos al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición es procedente realizar dichos avalúos.

En este último caso, es importante recordar que el procedimiento vigente establece que 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.

CONCEPTO No. 20162000021041 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de parte de un edificio, utilizado parcialmente por otra entidad de Gobierno, en comodato.

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500041462, el 13 de junio de 2016, en la cual describe un contrato de comodato celebrado entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el que la DIAN usa de manera permanente y sin contraprestación tres (3) de los ocho (8) pisos del Edificio San Agustín y los demás pisos son utilizados por el Ministerio; adicionalmente, la DIAN realiza el mantenimiento y mejoras

necesarias de los pisos que usa. El Ministerio solicita aclaración sobre el tratamiento contable que las partes deben dar a los pisos utilizados por la DIAN y a las zonas de uso compartido del mismo edificio, cuyo mantenimiento está a cargo del Ministerio, de cara a la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y en contraste a lo contenido en el concepto N° 20132000031881 del 28 de agosto de 2013.

Al respecto me permito manifestarle,

CONSIDERACIONES

- Primero, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación (CGN), define en su Sección 4 a la Característica fundamental de Representación fiel como:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes...”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, en dicho Marco Conceptual se definen los activos como:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este... (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo... (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Este mismo Marco Conceptual indica en su Sección 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, específicamente en el apartado 6.2.1 Reconocimiento de activos, que:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

- Segundo, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera del texto)

- Tercero, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015, emitida por la CGN, se contemplan la descripción de las siguientes cuentas que serán afectadas en el tratamiento contable de la consulta:

“1640- EDIFICACIONES

Representa el valor de las construcciones, como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo.” (Subrayado fuera del texto)

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas...” (Subrayado fuera del texto)

“5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas...”. (Subrayado fuera del texto)

- Por último, el contrato interadministrativo celebrado por las partes se rige bajo los siguientes términos:

“**PRIMERA- OBJETO: EL COMODANTE** entrega al **COMODATARIO** y éste recibe a título de **COMODATO** o préstamo de uso, el uso, goce y disfrute de un área construida en los pisos 4, 5 parcialmente, 6 y sótano parcialmente; de propiedad del **COMODANTE** ubicado en...

SEGUNDA- DESTINACIÓN DE LOS BIENES: EL COMODANTE se compromete a utilizar el inmueble dado en comodato para desarrollar las actividades administrativas propias de su misión. (...)

QUINTA- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE COMODATARIO: en desarrollo del objeto general del comodato, el **COMODATARIO** deberá cumplir las siguientes obligaciones específicas... (...)

3. Efectuar a su costa las mejoras necesarias que las áreas entregadas en Comodato requieran y las voluntarias únicamente previamente autorizadas por escrito por el **COMODANTE**.

4. Encargarse de la vigilancia de las áreas entregadas en Comodato y sus instalaciones, para lo cual contará con su propio contrato de seguridad. Las áreas comunes serán custodiadas por la seguridad del **COMODANTE** y el **COMODATARIO** atenderá todos los protocolos establecidos para el ingreso y movilización por el edificio. (...)

SEXTA- TÉRMINO DE EJECUCIÓN: El plazo del presente comodato es de cinco (5) años contados a partir de su suscripción y el mismo se prorrogará automáticamente por periodos sucesivos iguales, si antes de tres (3) meses a la expiración del término de duración o de la última prórroga, ninguna de las partes manifiesta su interés por darlo por terminado”

CONCLUSIÓN

Si ambas partes del contrato de comodato tienen la intención de no darlo por terminado y, además, partiendo de que la DIAN opera en los pisos indicados por el consultante y que asume los riesgos asociados a estos durante su uso, la DIAN deberá reconocer como activo el área asignada mediante el contrato de comodato, con independencia de que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ceda la propiedad de la parte correspondiente del edificio.

Las partes deberán estimar fiablemente el valor de la porción controlada por la DIAN; dicho valor será utilizado por esta en la medición del activo, según lo contemplado en la Norma de

propiedades planta y equipo; así como también el Ministerio utilizará ese valor cuando dé de baja la porción controlada por la DIAN, según lo contemplado en la misma Norma.

Para la DIAN, el reconocimiento del activo deberá hacerse en la subcuenta 164002-Oficinas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES; simultáneamente deberá registrar un ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Para el Ministerio, el tratamiento contable deberá estar dado por la baja parcial del activo entregado, reduciendo el valor de la porción del activo entregada y de toda depreciación o deterioro asociados; simultáneamente se registrará el valor neto de la baja del activo en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20162000021071 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Aplicación del Instructivo N° 002 de 2015 para la determinación de saldos iniciales de Propiedades, planta y equipo.

Doctora

CELINEA ORÉSTEGUI DE JIMÉNEZ
Directora Ejecutiva de Administración Judicial
Vicepresidencia Jurídica y Secretaría General
Consejo Superior de la Judicatura
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-003975-2 del 2 de junio de 2016, mediante la cual consulta cómo sería la aplicación del Instructivo N° 002 de 2015 en las siguientes situaciones particulares de la entidad, para determinar el valor inicial de los bienes de Propiedades, planta y equipo.

1. “Es viable en la implementación del Nuevo Marco Normativo que la medición inicial de los inmuebles propiedad de la Rama Judicial-Consejo Superior de la Judicatura se haga utilizando

la alternativa ii) para los inmuebles que a consideración de la entidad han tenido incrementos por encima del IPC por las razones expuestas, y la alternativa iii) para los demás inmuebles?

2. A los inmuebles que se les aplique la alternativa iii), se les debe sumar el avalúo actualizado por IPC las adiciones y mejoras que han tenido?

3. Si la entidad opta por definir el valor inicial de los inmuebles por avalúo técnico, en el Nuevo Marco Normativo, cada cuanto se deben actualizar dichos avalúos? “

Así mismo, la entidad informa que cuenta con el avalúo de 262 predios en la vigencia 2013, a los cuales puede aplicar la alternativa iii) del instructivo, pero presenta además los siguientes casos:

1. Los mayores precios de mercado, muy por encima del IPC, que ha tenido el entorno de algunos palacios de justicia, que a la fecha del avalúo se encontraban recién construidos como es el caso del Palacio de Justicia Fanny González Franco en la ciudad de Manizales

2. Las adiciones y mejoras y el mayor equipamiento en aires acondicionados, plantas eléctricas, ascensores, circuitos cerrados de televisión, mejoras en salas de audiencias, etc., inversiones que se han hecho en inmuebles muy puntuales, algunas de ellas se encontraban hace tres (3) años en construcción, hoy edificaciones terminadas, como es el caso de los Palacios de Justicia en Chaparral (Tolima), Arauca, (Arauca), Acacias(Meta), Cali (Valle del Cauca), Girardot (Cundinamarca), Turbo (Antioquia), entre otros. Mejoras que no se encuentran reflejadas en los avalúos del año 2013.

3. A algunos inmuebles posteriormente adquiridos, que se encontraban en remodelación o que se construyeron posteriormente, no cuentan con avalúo, tales como el Edificio del antiguo ISS. en el sector del CAN en Bogotá, adquirido por la Rama Judicial en el año 2012, al cual se (sic) la fecha invertido en la remodelación \$54.300 millones de pesos, los despachos judiciales en los municipios de Zipaquirá y Facatativá que iniciaron su construcción en el año 2014 y aún se encuentra en obra, entre otros.

4. Lo disimiles que son los inmuebles de la Rama Judicial-Consejo Superior de la Judicatura, que funciona en inmuebles decretados como bienes históricos o culturales sobre los cuales su costo no es para nada representativo con el valor de mercado.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Nuevo Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno determina que la Medición inicial de las Propiedades, planta y equipo se realizara por su costo.

A efecto de establecer los saldos iniciales de los activos que conforman este rubro a 1º de enero de 2017, el numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 señaló las actividades que la entidad deberá ejecutar como son,

“(…) c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, 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:

(...) ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar,

En razón a que la Norma relativa a las Propiedades, planta y equipo dispone que éstos se medirán al costo, la determinación de los saldos iniciales permite conocer el costo por el cual quedarán registrados dichos activos, los cuales posteriormente no serán objeto de

actualización. Para tal efecto, la entidad aplicará alguna de las alternativas que presenta el Instructivo N° 002 de 2015, anotando que es potestad de la entidad aplicar la alternativa que le permita obtener la mejor medición de sus activos.

Ahora bien, en el contexto de la entidad que cuenta con el avalúo realizado en 2013 a 262 predios de un total de 275 inmuebles, damos respuesta a cada una de las preguntas planteadas, así:

1. “Es viable en la implementación del Nuevo Marco Normativo que la medición inicial de los inmuebles propiedad de la Rama Judicial-Consejo Superior de la Judicatura se haga utilizando la alternativa ii) para los inmuebles que a consideración de la entidad han tenido incrementos por encima del IPC por las razones expuestas y la alternativa iii) para los demás inmuebles?”

El Instructivo N° 002 de 2015, en la alternativa ii) dispone que el costo de las propiedades, planta y equipo será al valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado, determinando tal valor a partir de un avalúo técnico en la fecha de transición, en consecuencia si como lo indica a la entidad no le es posible realizar avalúos a esta fecha para algunos inmuebles, la alternativa a aplicar será la iii)

2. “A los inmuebles que se les aplique la alternativa iii), se les debe sumar el avalúo actualizado por IPC las adiciones y mejoras que han tenido?”

Al aplicar la alternativa iii) el valor actualizado corresponderá a: Al valor actualizado en un período anterior, siempre y cuando ese valor sea comparable con el valor de mercado en la fecha de la actualización, se le aplicará el índice de precios determinado por la entidad y se suman las adiciones y mejoras posteriores a la fecha de la actualización efectuada en un período anterior.

3. “Si la entidad opta por definir el valor inicial de los inmuebles por avalúo técnico, en el Nuevo Marco Normativo, cada cuanto se deben actualizar dichos avalúos?”

Una vez determinado el valor a la fecha de transición, que será el nuevo costo del bien determinado conforme a alguna de las alternativas señaladas en el Numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, en el futuro no se realizarán nuevos avalúos para efectos de actualizar el costo de bien. No obstante, la entidad en aplicación de la norma de deterioro del valor de los activos, deberá evaluar si existen indicios de deterioro al final de cada período contable y proceder de conformidad.

De otra parte, en los casos puntualmente mencionados, como se indicó, la entidad determinará la opción que mejor represente el nuevo costo del activo, anotando que aquellos

que estaban en construcción o los adquiridos y posteriormente remodelados, si al finalizar las obras la entidad considera que el valor no representa el costo de estos bienes, deberá acudir a la realización de avalúos a la fecha de la transición, si el costo no es la mejor medición.

En el caso de los bienes históricos y culturales utilizados en funciones administrativas, de conformidad con la nueva normativa, aun cuando mantienen jurídicamente su carácter de bien histórico o cultural, contablemente deberán reclasificarse como Propiedades, planta y equipo y les será aplicable la Norma relativa a estos últimos.

CONCEPTO No. 20162000022401 DEL 23-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio
	SUBTEMAS	Procedimiento para la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en relación con la depreciación de activos, los cargos diferidos y los bienes totalmente depreciados y en uso.

Doctora
LILIAN MATEUS BACCA
Contadora
U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500045422, del 1 de julio de 2016, en la cual solicita aclaración sobre las siguientes inquietudes relacionadas con la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

“a) El cálculo de la depreciación con la nueva vida útil, se empezaría a aplicar con el valor en libros (valor activo (-) depreciación acumulada) que quede registrado a 31/12/2016?

b) O por el contrario, la depreciación se calcularía tomando la nueva vida útil que se determinó por los años y meses que lleva en servicio hasta 31/12/2016 y se compara con la quedó

registrada a 31/12/2016, para efectuar los respectivos ajustes en el mes de enero de 2017?

c) Como indica la norma de PPYE: “La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso”, esto se podría entender que aún el bien encontrándose en bodega cuenta contable 1635, se le puede iniciar la depreciación?, o únicamente cuando ya esté prestando su servicio?

d) Los elementos de consumo (Materiales y Suministros y elementos de aseo, lavandería y cafetería) que queden registrados en cargos diferidos a 31/12/2016, se reclasificaría todo el valor al gasto en el mes de enero de 2017?

e) Los bienes de PPYE que a 31 de diciembre su valor en libros será cero (0), pero que todavía están aptos para prestar el servicio, cuál sería su tratamiento?

f) La Unidad de Restitución de Tierras, recibe predios por transferencia para el cumplimiento de su misionalidad, el registro inicial de éstos bienes, mientras procede la transferencia jurídica y material al Patrimonio Autónomo, encargado de administrar los recursos del Fondo de la Unidad, se realiza en el grupo 15 de Inventarios subcuenta 151098 Bienes declarados a favor de la Nación, en el marco de aplicación de las NICSP, cuáles serían las cuentas contables a utilizar en este tipo de transacciones?.”

Con el objetivo de obtener mayores elementos para resolver este último punto, se realizó una mesa de trabajo en la cual se estableció que la UAE de Gestión y Restitución de Tierras es la entidad a nombre de la cual se declaran los bienes, en representación de la Nación. Estos bienes se registran inicialmente en la cuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación, mientras se realiza el trámite para hacer transferencia material y jurídica a un Patrimonio Autónomo encargado de administrar estos bienes destinados a cumplir con el objeto social de la Unidad.

A continuación, se resuelven las inquietudes planteadas en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES:

El numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación (CGN), señala:

“6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Por su parte, los numerales 10.1 y 10.3 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, de las entidades de gobierno, en relación con las propiedades, planta y equipo, señalan lo siguiente:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

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. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad.” (...)

El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor 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. Si la entidad considera que durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad 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 entidad espera obtener de este. (...)

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento.

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 o del potencial de servicio. 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)

Por su parte, el numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación (CGN) orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, en lo relacionado con las Propiedades, Planta y Equipo, dispone lo siguiente:

“1.1.9 Propiedades, Planta y Equipo:

...

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y partidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de qué provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”
(Subrayado fuera de texto)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

Con relación a los saldos de la cuenta de cargos diferidos a 31/12/2016, el numeral 1.4.2 del Instructivo N° 002 de 2015, dispone:

“1.4.2 Cargos diferidos

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, la cuenta Cargos Diferidos representa 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 o potencial de servicio en desarrollo de las actividades de la entidad. Así mismo, incluyen las transferencias condicionadas y los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 entidad del cual se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

- Clasificar como inventarios; propiedades, planta y equipo; bienes de uso público; o activos intangibles, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) (...)
- Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con los literales c) (...), afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, emitida por la CGN, se contemplan las siguientes cuentas:

3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO NORMATIVO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades 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 patrimonial

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación se resuelve la consulta en el orden en que fue formulada.

Literales a) y b) Cálculo de la depreciación para el balance inicial según Marco Normativo para entidades de Gobierno.

El procedimiento para el cálculo de la depreciación de la propiedad, planta y equipo para efectos de la elaboración del balance inicial bajo el nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, depende de las alternativas que la entidad defina para la medición inicial de las Propiedades, planta y Equipo, en atención a los lineamientos que establece el instructivo N° 002 de 2015, así:

1) Si la entidad opta por la alternativa uno (1), es decir que medirá los activos al costo menos depreciaciones y partidas por deterioro de valor, la depreciación acumulada del elemento será recalculada tomando como referencia el costo recalculado mediante esta alternativa menos su valor residual si este aplica, y la estimación de la vida útil y el método de depreciación, considerando los beneficios económicos o potenciales de servicio consumidos y por consumir del activo, así como el patrón de consumo de tales beneficios o potencial de servicios.

La diferencia entre el valor recalculado y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

2) Si la entidad elige la alternativa dos (2) o sea, medir los activos al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha del balance inicial, la totalidad de la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2016, se dará de baja afectando la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Por tanto, para una medición posterior del activo, la entidad estimará la vida útil, el valor residual y seleccionará el método de depreciación para el cálculo y reconocimiento de la futura alícuota de depreciación.

3) En el caso que la entidad opte por la alternativa tres (3), es decir, al valor actualizado en un periodo anterior, calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha del avalúo del activo hasta la fecha de preparación de los saldos iniciales, determinando la vida útil, el valor residual y el método de depreciación.

La diferencia entre el valor recalculado y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Literal c. Inicio del reconocimiento de la depreciación de los activos

De acuerdo con la norma para Propiedades, planta y Equipo del Marco Normativo para entidades de Gobierno, la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. La fecha de inicio de la depreciación es aquella en la cual el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, con independencia de la fecha en la cual la entidad ponga en servicio los activos para que contribuyan al desarrollo de las funciones de cometido estatal. Por lo tanto los activos registrados en la cuenta 1635-Bienes muebles en Bodega, deben ser depreciados, siempre y cuando estén en condiciones de uso.

Literal d. Procedimiento para los saldos registrados en la cuenta de cargos diferidos.

De conformidad con lo dispuesto en el Marco conceptual para entidades de Gobierno, solo es viable reconocer como activo aquellas erogaciones que claramente cumplan la definición de activo, es decir es decir que representen recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Como consecuencia de lo anterior, para la preparación de los saldos iniciales, corresponde analizar cada una de las partidas registradas en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y aquellos saldos que no cumplen con la definición de activo, retirarlos de la contabilidad con un crédito en dicha partida y un débito en la subcuenta 314510-Otros activos de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Las erogaciones que cumplan con las condiciones para ser reconocidas como activos, deben reclasificarse a la subcuenta y cuenta que identifiquen los activos correspondientes. Además deberán quedar documentadas y sustentadas las razones por las cuales dichas partidas hacen parte del costo del activo

Literal e. Procedimiento para las Propiedades, Planta y Equipo cuyo valor en libros a 31 de diciembre de 2016 es cero (0) no obstante que se encuentran aptos para prestar el servicio.

Con el objetivo de preparar los saldos iniciales para la aplicación del nuevo Marco normativo adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015, la entidad deberá:

- Realizar un avalúo técnico al bien o bienes en cuestión.
- Retirar el bien o los bienes en cuestión de la contabilidad, debitando las subcuentas que corresponden a la Depreciación Acumulada (CR) y acreditando las subcuentas que identifique al bien o los bienes dentro del grupo de Propiedades Planta y Equipo donde se registró a su costo histórico.
- Si existen valorizaciones del bien o los bienes, se deben cancelar dichos saldos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta de Superávit por Valorizaciones en el Patrimonio y acreditando su correspondiente contrapartida en el activo, en la cuenta de Valorizaciones
- Incorporar en la contabilidad el bien o bienes por el valor resultante del avalúo técnico, realizando un débito en la subcuenta correspondiente del grupo de Propiedades, Planta y Equipo y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta Patrimonio Público Incorporado
- Simultáneamente, estimar una nueva vida útil para el bien o los bienes y reconocer las alícuotas de depreciación para asociar la contribución de activo al cometido estatal de la entidad.

Sobre el particular, es preciso advertir que de conformidad con lo establecido en la Norma de Propiedades, planta y Equipo del Marco Normativo para entidades de Gobierno, la entidad se obliga a efectuar como mínimo anualmente, la revisión de la vida útil de los activos depreciables, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Literal f. Procedimiento para el manejo contable de los bienes transferidos a la Unidad de Restitución de Tierras y que son administrados a través de un patrimonio autónomo.

1) Registro contable de la recepción de los bienes.

Teniendo en cuenta que la entidad recibe los bienes y le compete darles adecuado manejo administrativo mientras adelanta las gestiones administrativas necesarias para hacer la entrega material y jurídica al patrimonio autónomo, se evidencia que la entidad durante este lapso de tiempo tiene el control de los mismos y asume los riesgos sustanciales asociados a los mismos.

Por lo expuesto anteriormente reconocerá el valor del activo recibido, estableciendo su valor de conformidad con lo indicado en la norma de ingresos sin contraprestación, esto es a valor de mercado o a costo de reposición, o a falta de estos por el valor por el que le fue transferido, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, con crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2) Transferencia de los bienes al Patrimonio Autónomo

Una vez la entidad efectuó la transferencia de los bienes al patrimonio autónomo, se genera para la Unidad de Restitución de Tierras unos derechos en fideicomiso cuyo reconocimiento contable corresponde a un débito en la subcuenta 1926-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, con crédito a la subcuenta subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Ahora, en la medida que se vayan efectuando las restituciones, bien sea porque el beneficiario recibe otro bien o el pago en dinero como compensación por parte de la Fiduciaria, la UAE de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas, reconoce un débito en la subcuenta 511175-Reparación de Víctimas de la cuenta 51111-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20162000022731 DEL 25-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento en la contabilidad de la Contraloría Municipal de una parte del edificio que utiliza para su funcionamiento, siendo el inmueble de propiedad del Municipio.

Doctora
TEOTILA OBREGÓN MORENO
Profesional Especializada
Contadora
Contraloría General de Santiago de Cali
Cali- Valle del Cauca

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500045482, del 5 de julio de 2016, en la cual manifiesta que la Contraloría General de Santiago de Cali no tiene edificaciones y opera en diferentes espacios de propiedad de la administración Municipal sin que esto le genere ninguna erogación. Solicita se le indique cuál es el tratamiento contable que debe aplicar la Contraloría a partir del año 2017 para reconocer

la parte de la edificación que utiliza, con ocasión de la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, o si solamente debe efectuar la revelación.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos como:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este... (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo... (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Este mismo Marco Conceptual indica en su Sección 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, específicamente en el apartado 6.2.1 Reconocimiento de activos, que:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015, emitida por la CGN, se describen las siguientes cuentas así:

“1640- EDIFICACIONES

Representa el valor de las construcciones, como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo.”

“1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o 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. También incluye la depreciación de las propiedades, planta y equipo en concesión cuando el concesionario no tenga la obligación de mantener y restituir el bien en condiciones de operación óptimas.”

Por su parte, el numeral 1.1.9 del instructivo N°002 de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación CGN el cual orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno, en lo relacionado con las Propiedades, Planta y Equipo, dispone lo siguiente:

“1.1.9 Propiedades, Planta y Equipo:

...

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y partidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de qué provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”
(Subrayado fuera de texto)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones se concluye que para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, el Municipio de Santiago de Cali y la Contraloría Municipal deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, bajo las condiciones de ocupación y uso que caracterizan la situación actual.

Si de ello se deriva que hay lugar a que ambas partes reconozcan una porción, deberán definir las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el instructivo 002 de 2015, en cuyo caso los registros contables en cada una de las entidades, serán:

- Para el Municipio, el procedimiento contable estará dado por la baja parcial del activo, reduciendo el valor de la porción del activo entregado y la depreciación y deterioro asociados, si los hubiera; con contrapartida en la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION.
- En la Contraloría

En la Contraloría Municipal, el registro contable de la porción que le corresponda del activo, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno deberá hacerse en las cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000023571 DEL 02-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	- Propiedades, planta y equipo - Ingresos de transacciones sin contraprestación - Subvenciones - Cuentas de orden
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno. Obligación de utilizar las Cuentas de Orden

Doctora
AURA G. VELASCO FREYRE
Secretaria de Hacienda
Municipio de Yumbo
Yumbo - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500034642, del 4 de mayo de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable a seguir por parte del Municipio de Yumbo y las entidades receptoras de los bienes entregados por este en desarrollo de contratos de comodato, en aplicación de lo dispuesto por la CGN en el marco normativo contable aplicable a entidades de gobierno, expedido por mediante Resolución N° 533 de 2015, específicamente, para los siguientes eventos:

- Contratos de comodato mediante los cuales el Municipio entrega bienes muebles o inmuebles a otras entidades de gobierno, empresas públicas y/o entidades de derecho privado sin ánimo de lucro.
- Respecto del caso anterior, establecer el tratamiento contable cuando al Municipio le corresponde efectuar erogaciones por concepto de seguros, mantenimiento, reparaciones o rehabilitaciones, en relación con los bienes entregados en comodato.

Igualmente, solicita concepto sobre lo siguiente:

- Manejo contable de las Cuentas de Orden en aplicación del Marco normativo contable para las entidades de gobierno.
- El tratamiento contable del importe recibido producto de la indemnización originada en la constitución de una servidumbre de paso y una servidumbre de andamiaje.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

Con respecto a su inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien

para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada

o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.” (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

16. 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. (...)

16.1 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 su propiedad 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. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)” (Subrayados fuera de texto)

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución No 533 de 2015, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

La Resolución N° 620 de 2015, mediante la cual se expidió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, señala en los Artículos 1º y 2º, lo siguiente:

“ARTÍCULO 1o. Incorporar, en el marco normativo para entidades de gobierno, 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 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente resolución, será aplicado por entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución N° 533 de 2015, 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.”

El citado Catálogo General de Cuentas está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas, en las cuales las Clases 8 y 9, se definen así:

“8 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

En esta denominación, se incluyen los grupos que representan los hechos o circunstancias de los cuales pueden generarse derechos a favor de la entidad. Incluye cuentas para el registro de activos contingentes, cuentas de orden deudoras fiscales y cuentas de orden deudoras de control, así como para el registro de las correspondientes contrapartidas. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.” (Subrayado fuera de texto)

“9 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas para el registro de pasivos contingentes, cuentas de orden acreedoras fiscales y cuentas de orden acreedoras de control, así como para el registro de las correspondientes contrapartidas. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza crédito.” (Subrayado fuera de texto)

Alternamente también debe tenerse en cuenta que las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 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 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. (...)

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”. (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones en relación con los contratos de comodato

En principio se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, establece:

“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 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.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, debe tenerse en cuenta que, para pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones, al señalar lo siguiente:

“Artículo 38º.- Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables”. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, también debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, el cual señala que “Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. Asunto que fue reglamentado por los decretos nacionales N° 777 de 1992 y 2459 de 1993.

En la doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación mediante concepto N° 20152000046711 de fecha 23 de diciembre de 2015, dirigido a la doctora Deyanid Peña Varela, Asesora de Control Interno de EMPOCHIQUINQUIRA E.S.P., este Despacho señaló:

“(…) 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, (…), debitando la cuenta correspondiente del grupo de Propiedades Planta y Equipo y acreditando las subcuentas 443005 Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES. (…)

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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no

obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus

objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

2. Reconocimiento de las erogaciones que debe ejecutar el Municipio en el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento o recuperación de un activo transferido mediante un contrato de comodato, cediendo los riesgos y las ventajas sustanciales asociados al mismo.

Cuando el Municipio, mediante un contrato de comodato, cede el control sobre un activo y, adicionalmente, debe ejecutar su presupuesto para atender el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento, recuperación, seguros o el suministro de bienes, entre otras erogaciones relacionadas con ese bien, estos hechos se tratarán de forma independiente al registro mediante el cual se reconoce la transferencia del bien.

Para tal efecto, el Municipio debe reconocer un débito la subcuenta 542390-Otras transferencias de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entidad receptora o comodataria es una entidad de gobierno; en tanto que si la entidad comodataria es una empresa pública o una entidad de derecho privado, registrará un gasto en la Subcuenta 542490- Otras subvenciones de la Cuenta 5424 SUBVENCIONES.

Cuando la entidad comodataria es una entidad de derecho público, reconocerá el mejoramiento o rehabilitación como un mayor valor del activo transferido, en tanto que el mantenimiento o la recuperación del activo, los seguros o el suministro de materiales como un gasto o costo, según el caso, acreditando con ello la subcuenta 442890-Otras transferencias de la Cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando se trate de una entidad de gobierno o la Subcuenta 443090- Otras subvenciones de la Cuenta 4430-SUBVENCIONES, si la entidad comodataria es una empresa pública.

Si mediante el contrato de comodato no se cede el control, corresponde a la entidad comodante reconocer el gasto o costo correspondiente al mantenimiento y recuperación en que incurra, o un mayor valor del activo, cuando se trate del mejoramiento o la rehabilitación del activo cedido.

3. Registros contables en las Cuentas de Orden, en aplicación del Marco normativo contable para las entidades de gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015

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 establecidas en la regulación contable pública, las entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015, deben utilizar el Catálogo

General de Cuentas (CGC) expedido por esta entidad mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

El citado Catálogo General de Cuentas (CGC), en las clases 8 y 9 correspondientes a las Cuentas de Orden Deudoras y Cuentas de Orden Acreedoras, incluye las cuentas y subcuentas que las entidades de Gobierno deben utilizar para reconocer los hechos o circunstancias de los cuales pueden potencialmente generarse derechos a favor de la entidad y de aquellos relacionados con obligaciones contingentes, entre otras.

4. Tratamiento contable del importe recibido producto de la indemnización originada en la constitución de una servidumbre de paso y una servidumbre de andamiaje.

Respecto a su solicitud de concepto relacionado con el tratamiento contable para reconocer el importe o indemnización recibida por la constitución de una servidumbre de paso y una servidumbre de andamiaje, radicada en la CGN con el N° 2016550002989-2, este Despacho le dio respuesta a tal petición mediante Radicado CGN N° 20162000015641 de fecha 10 de junio de 2016, dirigido a usted.

CONCEPTO No. 20162000025711 DEL 09-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	- Reconocimiento contable de los hechos económicos que se derivan de contratos de comodato. - Homologación de cuentas para el reconocimiento de negocios fiduciarios.

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2095

20165500044522, del 28 de junio de 2016, en la cual consulta el procedimiento para la elaboración del balance inicial y la implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para los siguientes hechos económicos:

“1. Contrato de comodato suscrito entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y la Federación Nacional de Cafeteros, por tres (3) años, cuyo objeto es el siguiente: “El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entrega a título de comodato a la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, los bienes muebles “Obras de arte alusivas a la cultura cafetera colombiana” con el propósito de que el comodatario haga uso de ellas mediante la exhibición de las mismas en sus instalaciones, y con cargo de restituirlas después de terminar su uso”.

Manifiesta que el Ministerio tiene registrados estos bienes en la cuenta 1920-Bienes entregados a terceros, por su costo histórico y solicita concepto sobre el procedimiento contable para la elaboración del balance inicial y la implementación del nuevo Marco Normativo para entidades de Gobierno. Así mismo, requiere se le informe si las obras las deben mantener al costo, o se debería aplicar algún criterio de medición diferente, teniendo en cuenta que las obras están siendo utilizadas por la Federación.

2. Contrato de comodato entre el Ministerio De Hacienda y Crédito Público y la firma Jardine Lloyd Thompson Valencia & Iragorri Corredores de Seguros S.A, (entidad privada) cuyo objeto es brindar apoyo logístico al Ministerio de Hacienda, mediante la entrega de unos bienes mueble para apoyar el desarrollo del programa de salud ocupacional del Ministerio (relaciona los bienes objeto del contrato). De cara a este planteamiento, pregunta si es viable la aplicación del concepto N°20152300030921 del 21 de julio de 2015, que hace referencia al uso de la cuenta 9346- BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y de ser afirmativa la respuesta indicarle el valor por el cual deben ser reconocidos dichos bienes, considerando que, de acuerdo con la cláusula séptima, el contrato, no produce erogación económica alguna por parte del COMODATARIO.

3. Solicita concepto acerca del tratamiento que el Ministerio debe dar a los activos entregados en comodato, en aquellos casos en donde se entregan bienes para el uso de otra entidad de gobierno, para el cumplimiento de su cometido estatal, pero el aseguramiento, mantenimiento y soporte tecnológico de los bienes corre por cuenta del Ministerio.

4. De otra parte, y teniendo en cuenta que el MHCP actúa como fideicomitente en diversos negocios fiduciarios, para lo cual ha venido aplicando lo establecido en las Resoluciones 585 de 2009 y 423 de 2011, de manera atenta se solicita aclaración acerca del tratamiento que deben seguir las entidades de gobierno para el reconocimiento de dichas operaciones, de cara a la implementación y aplicación del nuevo marco normativo, o si lo contemplado en las

citadas resoluciones se mantendrá vigente con las correspondientes homologaciones en el uso de las cuentas contables.

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

CONSIDERACIONES:

- **Procedimiento contable para el reconocimiento de contratos de comodato:**

En relación con los contratos de comodato, se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, el cual establece:

“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 ...”

Ahora, tomando como referencia las características de contratos de comodato señalados en la consulta, se establece lo siguiente:

1) El contrato suscrito entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en sus cláusulas primera, tercera y cuarta, señala:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: EL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, entrega a título de comodato a la FEDERACION NACIONAL DE CAFETEROS DE COLOMBIA, de los bienes muebles “obras de arte alusivas a la cultura cafetera colombiana”, con el propósito de que el comodatario haga uso mediante la exhibición de las mismas en sus instalaciones, y con cargo de restituirlas después de terminar su uso. (...)

CLÁUSULA TERCERA. DURACIÓN DEL CONTRATO: El Término de duración del presente contrato será de tres (3) años, contados a partir de la fecha de entrega de los bienes.

CLÁUSULA CUARTA. DESTINACIÓN; LA FEDERACIÓN destinará las obras de arte entregadas en comodato para la exhibición de las mismas en sus instalaciones.”

2) Contrato de comodato entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la firma JARDINE LLOYD THOMPSON VALENCIA & IRAGORRI CORREDORES DE SEGUROS S.A.

Las cláusulas primera, segunda, tercera, cuarta y quinta el contrato de comodato entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la firma JARDINE LLOYD THOMPSON VALENCIA & IRAGORRI CORREDORES DE SEGUROS S.A, señalan:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO: Realizar el contrato de Comodato entre el MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO y JARDINE LLOYD THOMPSON VALENCIA & IRAGORRI CORREDORES DE SEGUROS S.A para la entrega a título de comodato de unos bienes muebles. (...) CLÁUSULA SEGUNDA: DESTINACIÓN: EL COMODATARIO, utilizará los bienes objeto del presente contrato para su uso exclusivo, CLÁUSULA TERCERA: ESTADO DE LOS BIENES: EL COMODANTE garantiza que al momento de la entrega de los bienes objeto del presente Contrato de comodato, los mismos se encuentran en buen estado de funcionamiento. CLÁUSULA CUARTA: DURACION: El presente contrato tendrá una duración de dos (2) años contados a partir de la suscripción, y se podrá prorrogar por periodos sucesivos de un año, a menos que cualquiera de las partes comunique a la otra su decisión de no prorrogarlo, mediante comunicación escrita, Cuando menos, con un (1) mes de antelación. En todo caso, cualquiera de las partes podrá dar por terminado unilateralmente el contrato antes de la fecha

de su vencimiento, comunicando su decisión a la otra parte, por escrito mínimo con un (1) mes de antelación a la fecha en que anticipadamente se desea terminar, y sin que haya lugar al pago de indemnización alguna. CLAUSULA QUINTA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A: DEL COMODATARIO: a) Cuidar y mantener los bienes recibidos en comodato, respondiendo por todo daño o deterioro que sufran salvo el que se derive del uso y goce legítimo de los mismos y dándole el adecuado manejo administrativo y de seguridad, b) Responder por los daños que los bienes entregados causen a terceros, o) Restituir los bienes al COMODANTE al término del comodato, en las mismas condiciones en las cuales fueron entregados, salvo el deterioro natural por el uso y goce legítimo de los mismos. No obstante podrá el COMODANTE exigir su restitución antes del término acordado, sí sobreviene a este último una necesidad imprevista y urgente de los bienes dados en comodato, d) Efectuar todas las reparaciones que sean necesarias por sus hechos o los de sus dependientes y que tengan su origen exclusivamente en el desarrollo de las actividades propia del objeto para el cual fueron dados en comodato los bienes muebles. e) Las demás obligaciones propias de los comodatarios, de conformidad con la ley. ...”

En relación con los contratos de comodato, la CGN expidió el concepto radicado con el N° 20162000023571, dirigido a la doctora AURA G. VELASCO FREYRE Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, el cual concluyó:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto

para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, el comodatario debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodatario es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodatario se encuentra sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodatario sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la

capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (...)

- **Procedimiento contable para el reconocimiento de negocios fiduciarios**

En relación con el procedimiento contable para reconocer los negocios fiduciarios donde el Ministerio actúa como fideicomitente y para lo cual ha venido aplicando lo establecido en las Resoluciones 585 de 2009 y 423 de 2011, en el Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 expedido para entidades de Gobierno, se crearon las siguientes cuentas:

- 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.
- 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR
- 5802-COMISIONES
- 8344-BIENES Y DERECHOS TITULARIZADOS
- 9390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL
- 8307-FONPET
- 9304-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS-FONPET
- 9307-FONPET
- 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS

CONCLUSIONES

1) Procedimiento contable para el reconocimiento de contratos de comodato entre entidades de Gobierno y entidades privadas.

Con relación a los contratos de comodato suscritos por el Ministerio con la Federación Nacional de Cafeteros como entidad privada, y cuando se trate de contratos suscritos con otras entidades públicas, las partes deberán evaluar conjuntamente la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado, como se señaló en el concepto N°20162000023571 enunciado en las consideraciones.

De esta manera, para la elaboración del balance inicial sobre el Marco Normativo para entidades de Gobierno, si la entidad comodante debe desincorporar el activo, debita las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado si lo hay, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien

trasladado. La diferencia afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Bajo las mismas condiciones, cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, incorporará el activo debitando la subcuenta y cuenta respectiva de los grupos 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17- BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

2. Contrato de comodato suscrito entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y Jardine Lloyd Thompson Valencia & Irigorri Corredores De Seguros S.A (entidad privada)

El Ministerio en calidad de comodatario recibe los bienes del comodante y los utilizará para uso exclusivo de apoyo logístico a los programas de salud ocupacional, es decir, obtiene el potencial de servicios de los activos, así mismo asume los riesgos por cuanto se compromete a darle adecuado manejo administrativo, respondiendo por todo daño o deterioro, y a restituirlos al término del contrato en las mismas condiciones en la cuales fueron entregados. Si el Ministerio concluye que bajo esas condiciones tiene el control del activo, deberá reconocerlo en su situación financiera.

De acuerdo con lo anterior para la elaboración del balance inicial bajo el Marco Normativo el Ministerio registrará el valor del activo recibido, debitando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Para efectos de la medición, en los dos casos anteriores, deberá aplicar alguna de las alternativas contempladas el numeral 1.1.9 Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN.

4. Homologación de cuentas para el manejo contable de negocios fiduciarios

Para el manejo contable de los negocios fiduciarios, a continuación se señala la homologación de las cuentas y subcuentas que fueron habilitadas mediante las Resoluciones N° 585 de 2009 y N° 423 de 2011, frente a las creadas con la Resolución N° 620 de 2015 para las Entidades de Gobierno sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N°533 de 2015, las cuales deben ser utilizadas en el reconocimiento de estos hechos económicos.

HOMOLOGACION			
Resolución 585 de 2009		Resolución 620 de 2015	
Subcuenta	Denominación	Subcuenta	Denominación

142403	Encargo- Fiducia de Inversión	190801	Encargo fiduciario-Fiducia de inversión
142404	Encargo fiduciario Fiducia de administración	190803	Encargo fiduciario Fiducia de administración
142405	Encargo Fiduciario-Fiducia de garantía	192804	Encargo fiduciario-Fiducia de garantía
147088	Recursos de cofinanciación	138428	Recursos de cofinanciación
580239	Derechos en Fideicomiso	580239	Derechos en fideicomiso
834405	Flujos Futuros	834405	Flujos Futuros
939017	Titularización de flujos futuros	939017	Titularización de flujos futuros

HOMOLOGACION			
Resolución 423 de 2011		Resolución 620 de 2015	
8307	FONPET	8307	FONPET
830701	Derechos por cobrar con acto administrativo en firme	830701	Derechos por cobrar con acto administrativo en firme
830702	Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme	830702	Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme
830703	Gastos anuales incurridos	830703	Gastos anuales incurridos
891526	Fonpet	891526	Fonpet
9304	RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS-FONPET	9304	RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS-FONPET
930401	Recursos administrados por el Tesoro Nacional	930401	Recursos administrados por el Tesoro Nacional
930402	Recursos administrados por sociedades administradoras	930402	Recursos administrados por sociedades administradoras
930403	Derechos por cobrar	930403	Derechos por cobrar
9307	FONPET	9307	FONPET
930701	Cuentas por pagar	930701	Cuentas por pagar
930702	Solicitudes de retiro pendientes de aprobación	930702	Solicitudes de retiro pendientes de aprobación
930703	Retiros aprobados pendientes de giro	930703	Retiros aprobados pendientes de giro
930704	Rendimientos anuales generados	930704	Rendimientos anuales generados
9308	RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS	9308	RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS
930801	Efectivo	930801	Efectivo

930802	Inversiones	930802	Inversiones
930803	Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios	930803	Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios
930804	Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil	930804	Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil
930805	Derechos	930805	Derechos
930806	Bienes	930806	Bienes

Ver otros relacionados conceptos con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000026061 del 09-09-2016

20162000026491 del 14-09-2016

20162000028791 del 26-09-2016

CONCEPTO No. 20162000028891 DEL 27-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Bienes bienes inmuebles que ingresan a la institución por concepto de bienes de uso permanente y sin contraprestación Reconocimiento de una porción no identificable de un terreno

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Bienes bienes inmuebles que ingresan a la institución por concepto de comodatos

Doctor
NELSON GUAIDÍA AMÉZQUITA
Contador General
Policía Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500053832, del 3 de agosto del 2016, en la cual consulta lo siguiente:

“1. Los bienes inmuebles que ingresan a la institución como activo y al patrimonio por concepto de comodatos como bienes de uso permanente y sin contraprestación, de los cuales poseemos el bien físico por el tiempo que dura el comodato, ¿deben ser valuados y registrados por parte de la Policía Nacional en sus estados financieros?, y de ser valorizados ¿con qué periodicidad deben ser registrados estos avalúos?, así mismo ¿cómo se debe manejar este tema con relación a la Resolución 533 de 2015?

2. El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cual parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

1. Sobre su primera pregunta:

“Los bienes inmuebles que ingresan a la institución como activo y al patrimonio por concepto de comodatos como bienes de uso permanente y sin contraprestación, de los cuales poseemos el bien físico por el tiempo que dura el comodato, ¿deben ser valuados y registrados por parte de la Policía Nacional en sus estados financieros?, y de ser valorizados ¿con qué periodicidad deben ser registrados estos avalúos?, así mismo ¿cómo se debe manejar este tema con relación a la Resolución N° 533 de 2015?”, se exponen las siguientes consideraciones:

- El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en el numeral 20-Frecuencia de las actualizaciones, que hace parte del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, indica que:

“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. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo.”

Adicionalmente, el numeral 25-Bienes de uso permanente sin contraprestación, que hace parte del mismo Procedimiento, prescribe:

“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. (...)

Por su parte, la entidad de gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros de uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.” (Subrayado fuera del texto)

- En cuanto a lo contemplado en la Resolución N° 533 de 2015 y sus anexos, emitida por la CGN, se puede observar en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno que:

“6.1.1 Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para

negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)" (Subrayado fuera del texto)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)” (Subrayado fuera de texto)

También, las citadas Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos

futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

2. Al respecto de su segunda pregunta:

“El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cual parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Sobre el particular se contemplan en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los siguientes conceptos:

“Normas técnicas relativas a los activos

Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)

Propiedades, planta y equipo

Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

... No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como las construcciones en curso, los bienes muebles en bodega, la maquinaria y equipo en montaje, los bienes en tránsito y las

propiedades, planta y equipo no explotadas, o en mantenimiento, mientras permanezcan en tales situaciones.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, se observa que el Catálogo General de Cuentas, que forma parte del Manual de Procedimientos de dicho Régimen, indica lo siguiente:

“1605-TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayado fuera del texto)

“1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente para cada una de las preguntas formuladas:

“1. Los bienes inmuebles que ingresan a la Institución como activo y al patrimonio por concepto de comodatos como bienes de uso permanente y sin contraprestación, de los cuales poseemos el bien físico por el tiempo que dura el comodato, ¿deben ser valuados y registrados por parte de la Policía Nacional en sus estados financieros?, y de ser valorizados ¿con qué periodicidad deben ser registrados estos avalúos?, así mismo ¿cómo se debe manejar este tema con relación a la Resolución N° 533 de 2015?

- En cuanto al tratamiento contable a la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se contempla que:

Si la Entidad recibe los bienes de otra entidad de Gobierno, deberá reconocer estos como activos propios, clasificados como propiedades, planta y equipo. Si los bienes son recibidos de entidades diferentes a las mencionadas, los bienes recibidos no deberán ser incorporados como activos, pero la Entidad deberá registrarlos en cuentas de orden. En caso de que la Entidad deba reconocer los bienes dentro de sus activos, ya que estos deben seguir lo indicado en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, la Entidad deberá registrar la actualización cada 3 años en el período contable respectivo.

Ahora bien, en relación con la entidad que debe asumir la responsabilidad de efectuar el avalúo, ello corresponde a lo acordado entre las partes intervinientes en el respectivo contrato.

- Al respecto del tratamiento contable contemplado en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, se encuentra que:

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo a la comodataria que, según la consulta, sería la Policía Nacional. En este caso, será la comodataria quien reconozca el activo en su situación financiera, para lo cual debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Esto, con independencia de que la comodante sea una entidad de Gobierno o una empresa pública.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual, la comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

Con relación a la actualización del valor, en el caso de que el bien inmueble se clasifique como propiedades, planta y equipo, o como propiedades de inversión, no será necesario hacer el avalúo de los bienes para calcular la medición posterior, por cuanto esta debe hacerse al costo; sin embargo, un avalúo podría ser necesario para determinar el deterioro del bien, cuando existan indicios de este.

“2. El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cuál parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Sobre el reconocimiento de la porción del terreno, la Policía Nacional deberá registrar el valor proporcional de la propiedad que tiene sobre el terreno, observando las normas relativas al reconocimiento de propiedades, planta y equipo correspondientes. Para el registro, la Entidad debe, inicialmente, determinar el uso de la propiedad, de allí que sea posible que el importe se debite en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS o en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, revelando en notas a los estados financieros el motivo por el cual no se ha dado uso al terreno. En el caso de que el registro se realice en la última subcuenta mencionada, en cuanto la Entidad especifique las condiciones necesarias para decidir el uso que le dará a la porción del terreno, esta deberá reclasificarse a la subcuenta y cuenta que mejor refleje la realidad del nuevo hecho económico. En consecuencia, no es viable efectuar registro alguno dentro del Grupo 19 -OTROS ACTIVOS.

CONCEPTO No. 20162000029701 DEL 03-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes cedidos a la Fiscalía General de la Nación por parte de los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes cedidos a la Fiscalía General de la Nación por parte de los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Doctora
BETSY ROSANA PÉREZ PÉREZ
Subdirectora Seccional de Apoyo a la Gestión de Bogotá (E)
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500050292, del 25 de julio de 2016, donde solicita emitir un concepto sobre el tratamiento contable para los bienes recibidos por la Fiscalía General de la Nación en calidad de comodato, entregados por los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana – FONSET, en cumplimiento de lo señalado por el Decreto N° 399 de 2011.

Mediante comunicación telefónica se aclaró que la solicitud del concepto abarca tanto lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente como en el nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con el Régimen de contabilidad Pública precedente

El Plan General de Contabilidad Pública que hace parte el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, en el numeral 165, establece:

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo.

165 Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”. (Subrayado fuera de texto)

El Manual de procedimientos de contabilidad pública, que integra el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Capítulo III “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con la propiedad, planta y equipo”, en los numerales 24 y 25 señala lo siguiente:

“24 TRASLADOS DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS:

(...) La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-Propiedad, planta y equipo, por el valor

convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-bienes, de la cuenta 3125 – Patrimonio Público Incorporado o la subcuenta, 325525-Bienes, de la cuenta 3255 – PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (...)

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. (...)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.” (Subrayados fuera de texto)

2. Relacionadas con el nuevo Marco normativo contable que deben atender las entidades de gobierno – Resolución N° 533 de 2015

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con las pautas básicas o macro-reglas que deben orientar el proceso de generación de información en las empresas, entre otros, señala los siguientes 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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

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

El citado Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)
(Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 2 del Capítulo I Activos, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)”

Las normas antes citadas, en el Capítulo IV Ingresos, numeral 1, disponen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

10.1 Criterio general de reconocimiento

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

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por último, cuando se trata de la entrega de bienes sin exigir contraprestación alguna como ocurre en el caso de los contratos de comodato, la CGN, mediante concepto CGN N° 20162000023571 de fecha 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló lo siguiente:

“a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. (...). Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992. (...)

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; (...).

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad

receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, (...). El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002- Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno (...), el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones. (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. EN RELACIÓN CON LO DISPUESTO EN EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

De conformidad con lo dispuesto en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente, específicamente en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, cuando una entidad entrega bienes a título gratuito a otra entidad de gobierno general se configura el traslado de bienes de uso permanente sin contraprestación, donde la entidad que recibe los bienes debe incorporarlos en su contabilidad.

Como consecuencia de la anterior, cuando la Fiscalía General de la Nación reciba bienes de los Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana para el uso permanente sin contraprestación, debe ingresarlos a su situación financiera debitando la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación en cada cuenta, acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Este tratamiento aplica para bienes que cumplan con las características y condiciones para su clasificación como activos.

2. EN RELACIÓN CON LO DISPUESTO EN EL MARCO NORMATIVO CONTABLE QUE DEBEN APLICAR LAS ENTIDADES DE GOBIERNO (RESOLUCIÓN Nº 533 DE 2015)

Cuando una Entidad de Gobierno, en cumplimiento de contratos de comodatos, convenios interadministrativos, disposiciones legales o mediante cualquier tipo de acuerdo jurídico interinstitucional, recibe bienes de otra Entidad de Gobierno obteniendo con ello el control, los riesgos sustanciales y las ventajas sobre los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de recursos no monetarios, le corresponde incorporar los en su situación financiera mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anterior, para garantizar la adecuada reciprocidad, la Entidad de Gobierno cedente debe desincorporar el activo mediante un débito en las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se debe reconocer debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, deberá controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

No obstante lo anterior, cuando en la transferencia de los bienes se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la Entidad de Gobierno que recibe los bienes debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por lo señalado en el párrafo anterior, la entidad cedente debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Ahora bien, cuando la transferencia se realiza por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad que recibe los bienes solo debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, en tanto que la entidad cedente debe mantener el

activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000029721 DEL 03-10-16

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
1	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Clasificación adecuada, en cumplimiento del Instructivo 002 de 2015, para las obras de arte, libros, publicaciones y otros bienes que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores revela bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente en la Cuenta 1960 BIENES DE ARTE Y CULTURA.

Doctora

JOHANY MARLENY MESA R.

Profesional Universitario

Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500049982, del 25 de julio de 2016, mediante la cual señala que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores incorporó a sus sistema de información contable obras de arte, libros, publicaciones y otros bienes, registrados en la cuenta 1960 BIENES DE ARTE Y CULTURA, los cuales no han sido declarados como como bienes históricos, culturales o de patrimonio nacional, razón por la cual pregunta si, en aplicación del nuevo Marco normativo contable expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 y el Instructivo 002 de 2015, se deben reclasificar en al Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o, en su defecto, indaga cuál sería la clasificación adecuada.

CONSIDERACIONES

En relación con el reconocimiento de los bienes históricos y culturales, el numeral 12 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los

Hechos Económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, se señala lo siguiente:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 10 de las normas antes citadas, con respecto a las Propiedades, planta y equipo, dispone lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; (...). Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de Bienes Históricos y Culturales. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Para la determinación de los saldos iniciales de las Propiedades, planta y equipo, el numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015, señala lo siguiente:

“Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas

pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros, Bienes Recibidos en Dación de Pago, Bienes Recibidos en Custodia, Bienes Entregados en Custodia, Bienes Recibidos de Terceros, Bienes de Arte y Cultura, y Bienes Adquiridos en Leasing Financiero, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno, expedido mediante Resolución N° 620 de 2015, describe la Cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA, así:

“Representa el valor de las obras de arte; los bienes de culto; las joyas; los elementos de museo; los elementos musicales; los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad; así como los de las entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros. Estos elementos son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El conjunto de bienes conformado por obras de arte, bienes de culto, joyas, elementos de museo, elementos musicales, libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, así como los que prestan el servicio de biblioteca, entre otros, clasificados actualmente en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad precedente, que no cuenten con un acto administrativo que los declare como bienes históricos y culturales, y que cumplan las condiciones para ser clasificados como Propiedades, planta y equipo, se reconocerán en la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA del Catálogo General de Cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 620 de 2015.

Lo anterior significa que, en desarrollo del proceso de transición al nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno expedido por la CGN mediante la Resolución N° 533 y el Instructivo 002 de 2015, el Ministerio de Relaciones Exteriores Ministerio debe analizar cada uno de los elementos que conforman los saldos reconocidos en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, con el fin de determinar si tales partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como Bienes históricos y culturales, Bienes de uso público o como Propiedades, planta y equipo, según el caso.

CONCEPTO No. 20162000030001 DEL 05-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Transferencias
	SUBTEMAS	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos que se origina en un contrato de comodato suscrito entre entidades de gobierno. - Marco normativo que deben aplicar las sociedades fiduciarias en el caso de los negocios fiduciarios pactados con entidades de gobierno - Embargo judicial de una cuenta bancaria - Reconocimiento contable de los recursos recibidos que corresponden al uno por ciento (1%) del recaudo por cotizaciones a cargo de los empleadores, con destino al Fondo de Riesgos Laborales - Entrega de bienes inmuebles a la Central de Inversiones S.A CISA

Doctora
 ELSA MARGOT DELGADO CARVAJAL
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Ministerio de Trabajo
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500045372, del 1 de julio de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable que debe adoptar el Ministerio de Trabajo para aplicar lo dispuesto en la Resolución No. 533 de 2015, por la cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo que deben implementar las entidades de gobierno, frente a los siguientes asuntos:

1. Contratos de comodato suscritos por el Ministerio de Trabajo con otras entidades de gobierno, donde este Ministerio actúa como entidad comodante
2. Marco normativo contable que debe seguir la sociedad fiduciaria encargada de la administración de los recursos pertenecientes a los fondos creados mediante una Ley (FOPEP, Riesgos Laborales y Colombia Mayor), entregados mediante un contrato de encargo fiduciario. Lo anterior, por cuanto tales Fondos deben aplicar la Circular 100 de 1995 expedida por la Superintendencia Financiera, o si deben adoptar lo señalado por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución N°. 533 del 08 de octubre de 2015 y el Instructivo N°002 de la misma fecha.
3. Embargo judicial de una cuenta bancaria del Ministerio de trabajo
4. Reconocimiento contable de los recursos recibidos que corresponden al uno por ciento (1%) del recaudo por cotizaciones a cargo de los empleadores, con destino al Fondo de Riesgos Laborales que es una cuenta especial de la Nación sin personería jurídica, adscrita al Ministerio del Trabajo, como lo dispone el parágrafo del artículo 12 de la Ley 1562 de 2012.
5. Entrega de bienes inmuebles que el Ministerio no requiere para el ejercicio de las actividades del mismo a la Central de Inversiones S.A CISA, para ser transferidos a otras entidades o para su comercialización

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON LA ENTREGA DE BIENES MEDIANTE UN CONTRATO DE COMODATO

Respecto del alcance legal de un contrato de comodato o préstamo de uso, es necesario remitirse a lo señalado en el Título XXIX del Código Civil, que establece:

“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.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, debe tenerse en cuenta que, para pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones, al señalar lo siguiente:

“Artículo 38º.- Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el

momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables". (Subrayado fuera de texto)

En relación con las disposiciones contables emitidas por la CGN, que deban tenerse en cuenta cuando la entidad entrega o recibe bienes en comodato, es necesario considerar lo dispuesto en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, donde se señala:

"6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las normas que se anexan a la citada Resolución 533 de 2015, en el Capítulo I Activos, numeral 10, señalan lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará

cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

16. 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. (...)

16.1 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 su propiedad 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. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, también debe considerarse lo señalado en la Norma relativa a los Ingresos de transacciones sin contraprestación, Capítulo IV Ingresos, numeral 1, del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, donde se establece lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. (...).

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por último, frente a los contratos de comodato, la CGN, mediante concepto CGN N° 20162000023571 de fecha 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaría de Hacienda del Municipio de Yumbo (Valle), señaló lo siguiente:

“a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe

registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente". (Subrayados fuera de texto)

2. CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON EL MARCO NORMATIVO CONTABLE QUE DEBEN APLICAR LAS ENTIDADES FIDUCIARIAS, CUANDO ADMINISTRAN RECURSOS PÚBLICOS

La CGN, en los Artículos No. 1º y 2º de la Resolución N°. 598 de 2014, determina:

“**ARTÍCULO 1o.** Modificar el artículo 2o de la Resolución número 743 de 2013, el cual quedará así:

Artículo 2o. Ámbito de aplicación. El marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional número 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: (...)

d) Negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea una empresa pública que cumpla las condiciones establecidas en los literales a), b), f), g) y h);

e) Negocios fiduciarios cuyos títulos estén inscritos en el RNVE y su fideicomitente sea, directa o indirectamente, una o más empresas públicas; (...)

ARTÍCULO 2o. Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia”. (Subrayados fuera de texto)

3. CONSIDERACIONES CON RESPECTO A EL EMBARGO DE UNA CUENTA BANCARIA

En las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo I Activos, numeral 2, se establece lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

b. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”. (Subrayado fuera de texto)

4. CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL RECAUDO DEL UNO POR CIENTO (1%) DE LAS COTIZACIONES A CARGO DE LOS EMPLEADORES CON DESTINO

AL FONDO DE RIESGOS LABORALES.

El Artículo 19 del Decreto Nacional No. 1295 de 1994, por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales, dispuso:

“Artículo 19. Distribución de las cotizaciones

La cotización para el Sistema General de Riesgos Profesionales se distribuirá de la siguiente manera: (...)

3. El 1% para el Fondo de Riesgos Profesionales de que trata el artículo 94 de este decreto”.

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...)

1.4 Retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales

Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales que se originan, entre otros, en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en los pagos obligatorios derivados de la relación laboral de entidades públicas y privadas, y en los gravámenes que afectan a un determinado y único grupo social y económico los cuales se utilizan en su beneficio.

1.4.1 Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales, cuando surja el derecho de cobro originado en autoliquidaciones de terceros, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad.

Cuando la liquidación y pago de los aportes sobre la nómina se presente en el periodo contable posterior a la ocurrencia del hecho económico y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, el ingreso se reconocerá en el periodo en el que se genere el hecho económico. Lo anterior, en concordancia con lo definido en la Norma de Hechos Ocurredos después del Periodo Contable”. (Subrayados fuera de texto)

5. CONSIDERACIONES FRENTE A LA MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES CON DESTINO A LA CENTRAL DE INVERSIONES S.A. CISA.

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución 469 del 16 de agosto de 2016, señala lo siguiente:

“2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad de

colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente.

.1.1. Transferencia de inmuebles a CISA

2.1.1.1 Registros contables en la entidad que transfiere los inmuebles

La entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice.

Los Patrimonios Autónomos de Remanentes aplicarán igual tratamiento contable para los bienes inmuebles transferidos a CISA con la misma finalidad”.

El tratamiento contable establecido en este numeral obedece a que la entidad que transfiere los inmuebles retiene los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los mismos.

CONCLUSIONES

1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de contratos de comodato celebrados entre entidades de gobierno

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. Sin embargo, independientemente que el mismo se haya pactado con otra entidad de gobierno, la comodante debe observar lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989.

Para prescribir el registro contable de las operaciones derivadas de un contrato de comodato y garantizar que los activos involucrados solo se reconozcan por una de las partes intervinientes, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer, independientemente de su forma legal, la esencia económica subyacente de la transacción, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso.

Así las cosas, para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto debe reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la Entidad de Gobierno comodataria debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe

registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Entidad de Gobierno comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, caso en el que la entidad que entrega el bien (la comodante) debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Por su parte, la entidad comodataria, por tratarse de otra entidad de gobierno, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

2 Marco normativo contable que deben seguir las entidades fiduciarias en relación con la administración de recursos públicos

De conformidad con lo estipulado en el Artículo 2° de la Resolución N° 598 de 2014 expedida por la CGN, el Marco normativo que debe aplicarse en los negocios fiduciarios debe ser el estipulado contractualmente. En caso de no haberse previsto tal condición, la Sociedad Fiduciaria preparará información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.

Lo anterior significa que, cuando una entidad de derecho público suscribe un contrato de fiducia mercantil, es pertinente pactar en las cláusulas del acuerdo correspondiente la obligación a cargo de la sociedad fiduciaria de preparar y presentar la información contable del negocio con base en el Marco normativo contable que le sea aplicable a la misma. La omisión de esta condición, implica que para efectos del reporte a la CGN, el fideicomitente deba efectuar la respectiva homologación a los criterios y al Catálogo General de Cuentas, expedidos por la CGN, que le sean aplicables.

3. Embargos judiciales

Cuando un Juez, en desarrollo de un proceso judicial, ordena el embargo de recursos de una entidad contable pública, esta procederá a reconocer los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: (I) reconocimiento del embargo, (ii) apertura del título judicial

y (iii) pago de la sentencia con título judicial. Por lo que, si se ha producido el embargo de recursos financieros de la entidad depositados en una cuenta bancaria, ese hecho debe reconocerse en el sistema de información financiera con independencia de la causa que lo origina.

Por tanto, cuando la entidad conoce que se produce el embargo, deberá registrar tal evento en cuentas de orden deudoras, debitando la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Cr).

Ahora bien, si se ordena la apertura del título judicial, como se indica en la consulta, con los dineros del Ministerio de Trabajo, debe registrarse tal evento mediante un débito en la subcuenta 138415 - Embargos judiciales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si en desarrollo del proceso se efectúa el pago de la sentencia, con cargo al título judicial constituido, procede efectuar un cargo al pasivo que se haya previamente reconocido por dicho concepto, con abono a la subcuenta 138415-Embargos judiciales, de la cuenta 1384 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

4. Recaudo del uno por ciento (1%) de las cotizaciones a cargo de los empleadores, que deben entregarse al Fondo de Riesgos Laborales

Independientemente que Artículo 12 de la Ley N° 1562 de 2012 haya señalado que el recaudo correspondiente al uno por ciento (1%) de las cotizaciones a cargo de los empleadores que debe entregarse al Fondo de Riesgos Laborales no debe incorporarse al Presupuesto General de la Nación, para efectos de su reconocimiento contable en desarrollo del nuevo Marco normativo que deben aplicar las entidades de gobierno, se debe atender lo dispuesto en el Capítulo IV de Ingresos, Numeral 1 - Ingresos sin Contraprestación, de las normas que se anexan a la Resolución N° 533 de 2015 expedida por la CGN, en los registros contables relativos tal Fondo.

5. Entrega de bienes inmuebles a la Central de Inversiones S.A. CISA para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, de conformidad con lo señalado por la CGN en numeral 2.1.1.1 del

“Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos”, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución No. 469 del 16 de agosto de 2016, estos bienes deberán continuar reconociéndose como activos en el grupo 16-Propiedades Planta y equipo de ese Ministerio hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente y, en tal caso, la entidad que transfiere los inmuebles retiene los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los mismos.

Ahora bien, si la transferencia obedece a una operación de venta de inmuebles a CISA, el tratamiento contable se encuentra establecido en el numeral 2.2 “Bienes inmuebles vendidos a CISA” del “Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos”, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución N° 469 del 16 de agosto de 2016.

CONCEPTO No. 20162000031471 DEL 14-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Actualización de bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso por la entidad.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Medición inicial en la fecha de transición de propiedades, planta y equipo.

Señor
HENRY ALEJANDRO CAÑÓN GALINDO
Analista Contable
Policía Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006384-2, del 20 de septiembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre el registro contable para la actualización de bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 5 y 11 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, señalan:

“5. MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

El método aplicado debe revisarse en forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicio del activo, debido a que el método no es el adecuado, debe cambiarse por uno que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación se haga necesaria debe reconocerse el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio. (...)

11. REVISIÓN DE LA VIDA ÚTIL

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

Respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo señala:

“(...) 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 o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación

contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores (...)". (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, señala los procedimientos para la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo bajo el nuevo Marco Normativo:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

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:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.

- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos de presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternativamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, 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.

CONCEPTO No. 20162000031691 DEL 18-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de edificaciones utilizadas por la Institución Educativa, cuya titularidad jurídica está en cabeza del Municipio y de terceros, en el momento de entrada en vigencia el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctor

PABLO EMILIO POLO COLLAZOS

Rector

IE La Primavera Teruel

Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006467-2, del 27 de septiembre de 2016, en la cual formula la siguiente consulta:

“Soy rector de una institución educativa oficial y dentro de la determinación de los saldos iniciales para el nuevo marco normativo se presenta duda respecto de la inclusión de la planta física donde se presta el servicio educativo dado que existen las siguientes situaciones:

1. Existen edificaciones en las cuales se presta el servicio, pero su propiedad no está legalizada debido a que fueron donaciones de particulares que nunca se formalizaron mediante escritura pública.
2. Otras edificaciones figuran con escritura pública a nombre del municipio (Sic) en el cual se encuentra la institución educativa.

Las preguntas concretas son:

1. ¿El valor de dichos bienes inmuebles debe incluirse dentro de la contabilidad del fondo de servicios educativos, dado que en ninguno de los dos casos descritos existe una propiedad formal sobre los bienes?
2. En caso de que los bienes en mención no deban formar parte de la contabilidad del Fondo de Servicios Educativos, cual es el procedimiento para retirarlos de la misma?”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 2 y 4 del Decreto N° 4791 de 2008, mediante el cual se reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley N° 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, señalan lo siguiente:

“(...) Artículo 2. DEFINICIÓN. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley con un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los del personal. (...)”

Artículo 4. ORDENACIÓN DEL GASTO. Los fondos de servicios educativos carecen de personería jurídica. El rector o director rural es el ordenador del gasto del Fondo de Servicios Educativos y su ejercicio no implica representación legal”.

Con relación al cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015, el artículo 4° de la citada Resolución establece que partir del 1° de enero de 2017 “la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos”.

De otra parte, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual de la nueva regulación contable, señala:

“6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 10.1. de la Norma de propiedades, planta y equipo anexa a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...) (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas que se indican a continuación, en los siguientes términos:

“1640 – EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la

producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo. (...)

3145 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades 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. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los bienes y derechos incorporados. (...)" (Subrayado fuera del texto)

En cuanto al Régimen de Contabilidad Pública precedente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones adoptado mediante por la Resolución 356 de 2007, describe las cuentas que se indican a continuación:

“1640 – EDIFICACIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (...)

1685 – DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado por el reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional de la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por adiciones y mejoras.

SE DEBITA CON:

1- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, cesión, aporte u otra modalidad de retiro". (Subrayado fuera del texto)

Finalmente, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, la Contaduría General de la Nación expidió el Instructivo N° 002 de 2015.

CONCLUSIONES

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

Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la titularidad jurídica de los recursos no es un criterio determinante a efectos de establecer la existencia del activo y el control sobre este. Por lo tanto, para la determinación de los saldos iniciales bajo la nueva regulación contable a partir del 1° de enero de 2017, la Institución Educativa, el Municipio y los terceros titulares de los inmuebles deberán evaluar conjuntamente quién tiene el control sobre estos y reconocerlos en su situación financiera a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo.

Si de la evaluación anterior se desprende que es la Institución Educativa quien tiene el control de las edificaciones, dado que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable, la entidad deberá registrar los edificios en su información contable mediante un débito en la subcuenta 164028-Edificaciones de propiedad de terceros, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES del CGC expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones. Para tal efecto, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2015.

Ahora bien, en caso de no tener los riesgos, beneficios económicos futuros o el potencial de servicios sustanciales de los activos en mención, la Institución Educativa deberá a desincorporar las edificaciones de sus activos, en caso tal que los haya reconocido bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, debitando la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y acreditando la subcuenta 164028-

Edificaciones de uso permanente sin contraprestación de la cuenta 1640-EDIFICACIONES del CGC versión 2007.15 y sus modificaciones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN del CGC expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en tanto que las valorizaciones que puedan haberse reconocido deberán eliminarse afectando directamente el superávit por valorización registrado en el patrimonio. Adicionalmente procederá a revelar la situación en Notas a los estados financieros.

Si se presenta la situación descrita en el párrafo anterior, el Municipio deberá reconocer el inmueble correspondiente, a partir del 1° de enero de 2017, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640- EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, siempre y cuando tenga el control sobre el activo.

CONCEPTO No. 20162000033461 DEL 03-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes inmuebles, parcial o totalmente entregados o recibidos en comodato

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento bienes inmuebles, parcial o totalmente entregados o recibidos en comodato.

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora financiera

Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550006290-2, del día 15 de septiembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“El Ministerio de Defensa a través de política se encuentra definiendo las alternativas de medición de los- bienes inmuebles en aplicación del nuevo marco normativo, sin embargo, se presentan situaciones especiales que dificultan el tratamiento como unidades principales o independientes, tal es el caso de áreas de terreno invadidas en predios donde funcionan unidades militares, arrendamientos, comodatos recibidos y entregados en forma parcial, los cuales de acuerdo a los parámetros establecidos en el instructivo 002 de 2015 para efectos de la medición inicial y en particular lo correspondiente a propiedades, planta y equipo no es claro el procedimiento a seguir.

Bajo el régimen normativo actual este Ministerio ha venido dando aplicación a lo dispuesto en la doctrina contable mediante concepto No. 20132000031881, en el cual prima el reconocimiento de inmuebles como unidades principales o independientes y la improcedencia de registrar como bienes de uso permanente sin contraprestación los bienes inmuebles recibidos en forma parcial.

Por lo anterior, me permito solicitar se emita concepto respecto de la pertinencia de establecer en la política contable para el reconocimiento y medición inicial bajo el nuevo marco normativo, que los bienes inmuebles sean tratados como unidades principales o independientes”.

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

CONSIDERACIONES

- Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Los numerales 6.2. y 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 señalan:

“6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...) La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar; por ello, la utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce... (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)
(Subrayado fuera del texto)

El numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 1.3.2. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación señala lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...) 1.3. Transferencias

1.3.2. Medición

(...) Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de

reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió el concepto con número de radicado 2016200002357-1, del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la señora Aura G. Velasco Freyre del Municipio de Yumbo, en el cual señaló:

“El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.”

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una

empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002- Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente”. (Subrayado fuera del texto)

- Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Los numerales 6.2. y 6.2.1. del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 señalan:

“6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La

utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. (...)

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 del texto)

El numeral 2.2. de la Norma de subvenciones contenida en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público señala lo siguiente:

2.2 Medición

“... 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 del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los conceptos de unidades principales o independientes corresponden a denominaciones mediante los cuales se decantó el procedimiento contable inherente a los inmuebles parcialmente cedidos en comodato, bajo los criterios del Régimen de Contabilidad Pública precedente, donde prima la forma legal para su reconocimiento; en tanto que bajo el nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 priman la esencia económica. Como consecuencia de ello, la política a definir debe estar en consonancia con los elementos que se desarrollan a continuación

Con relación al contrato de comodato por el cual se otorga gratuitamente el derecho de uso de un activo, bien sea total o parcialmente, las entidades participantes (comodante y comodatario) deberán realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el

alcance de lo pactado, las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo entregado en comodato y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular, cuyo registro varía si el hecho económico sucede entre entidades de gobierno, o entre una entidad de gobierno y una empresa:

Cuando la entidad pública traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a otra entidad, las partes involucradas deben estimar fielmente el valor del activo controlado que permita efectuar la medición inicial del activo por parte de la comodataria y la baja en cuentas de la porción no controlada por parte de la comodante, según lo contemplado en la Norma de propiedades planta y equipo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de subvenciones en el caso de las empresas públicas.

Teniendo en cuenta lo anterior, la comodataria debe reconocer el activo en su situación financiera mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-TRANSFERENCIAS, si se trata de una entidad de gobierno que recibe de una empresa pública o de otra entidad de gobierno, en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, cuando se trata de una empresa pública que recibe el activo de una entidad de gobierno, o en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES,

cuando se trata de una empresa pública que recibe de el bien de otra empresa pública o privada.

Por su parte, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada, si las hubiere, y el deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. Cuando la comodante sea una entidad de gobierno, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso tal que la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada; lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Ahora bien, cuando la comodante sea una empresa pública, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en caso tal que la entidad receptora o comodataria sea una entidad de gobierno, o en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la entidad receptora sea una empresa pública.

Adicionalmente, cuando la comodante retire el activo entregado, debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debe debitar la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditar la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

No obstante, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución de éste, la comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido o subvencionado como un activo. Por lo tanto, cuando la comodante sea una entidad de gobierno, debe registrar la diferencia mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública, y cuando la comodante sea una empresa pública, debe registrar la diferencia mediante un débito en la subcuenta 198605- Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando la comodataria se trate de una empresa pública. En cualquiera de estos casos, se procederá a registrar un gasto en la misma forma señalada en los párrafos anteriores, cuando se cumplan las condiciones establecidas contractualmente, mediante la amortización del activo diferido.

Así mismo, para el anterior escenario, la entidad comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer correlativamente un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, registrando la respectiva transferencia o subvención, según corresponda.

Para finalizar, cuando el contrato de comodato sea por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad de gobierno como comodante deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros, mientras que la entidad comodataria deberá evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la transferencia o subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto, además de revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000034011 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la depreciación de los bienes muebles en bodega

Doctor
FRANCISCO MEJÍA YEPES
Jefe Oficina Contaduría General
Municipio de Cali
Cali -Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 201650000680242, del 11 de octubre de 2016, mediante la cual consulta el tratamiento

contable en relación con la depreciación de los bienes muebles en bodega en desarrollo del nuevo Marco normativo contable para Entidades del Gobierno, expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo I Activos, numeral 10.3, referidas a la medición posterior de las Propiedades, planta y equipo, disponen lo siguiente:

“(...) La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)”

La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las entidades de gobierno, en cumplimiento del nuevo Marco normativo contable, deben utilizar el Catálogo General de Cuentas emitido por la CGN mediante Resolución N° 620 de 2015, el describe la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, así:

“Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la entidad durante más de un periodo contable para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a lo dispuesto por la CGN en el Capítulo I Activos, numeral 10.3 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno dispuestas como anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la depreciación de una propiedad, planta y equipo debe iniciar cuando los bienes estén disponibles para su

uso, es decir, cuando se encuentren en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad, lo cual también incluye a los bienes muebles nuevos adquiridos a cualquier título, registrados en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Los bienes muebles en bodega, entendido no como un espacio físico sino como un concepto contable donde se registran los bienes nuevos adquiridos por la entidad, deben depreciarse si se encuentran disponibles para su uso, independientemente que no se estén siendo utilizados; de no cumplirse esta condición, no serán objeto de depreciación.

Ahora bien, si para algún tipo de elemento que se encuentre registrado en esta clasificación, dentro de las políticas de la entidad se establece un método de depreciación en función del uso del mismo, no habrá lugar al registro de esta, durante el tiempo en que el elemento se encuentre inactivo.

CONCEPTO No. 20162000034061 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Utilización del IPC (Índice de Precios al Consumidor) para la determinación del deterioro de los activos, como mecanismo para obviar la realización de avalúos técnicos. Procedimiento contable de los bienes recibidos sin contraprestación de propiedad de otra entidad de gobierno. Procedimiento contable para los bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la Entidad y las propiedades, planta y equipo con valor inferior a 35 SMMLV, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctora

ARAMINTA BELTRÁN URREGO

Directora Administrativa y Financiera

Ministerio de Relaciones Exteriores
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006342-2, del día 19 de septiembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

1) En la actualidad el Ministerio de Relaciones Exteriores y el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, tienen contemplada como política contable para el caso de la determinación del valor razonable de las propiedades, planta y equipo, tanto para la medición inicial como para la medición posterior, la utilización del IPC (Índice de Precios al Consumidor) certificado anualmente por el DANE, para que con dicha metodología se pueda determinar el deterioro de todos los bienes al cierre de cada vigencia.

Se requiere conocer si es pertinente la utilización del IPC, lo cual facilitaría anualmente los cálculos del deterioro sin recurrir al desembolso de dinero y la realización de avalúos por personal especializado, los cuales se realizarían solamente cada 5 años, en cuyo evento no se aplicaría el IPC, teniendo en cuenta que corresponde a una de las tres técnicas de medición del valor razonable que permite la NIIF 13, por cuanto se está teniendo en cuenta el costo beneficio, así como la restricción de recursos económicos para la realización de avalúos técnicos anuales, lo que generaría el desembolso de altas sumas de dinero.

2) Se necesita conocer si los bienes a los que se les da tratamiento con la Norma actual de bienes de uso permanente sin contraprestación y con la entrada en vigencia de la normatividad bajo estándares internacionales, se deben seguir reflejando en la información financiera del Ministerio de Relaciones Exteriores o se deben reconocer solamente por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, quien es el dueño de todos los bienes de propiedades, planta y equipo y es la entidad encargada del mantenimiento de inmuebles, pago de servicios públicos, etc.

Igualmente, en el evento que se deba continuar reconociendo los bienes de propiedad de terceros en la contabilidad del Ministerio de Relaciones Exteriores, y dado que con la nueva normatividad lo relacionado con la depreciación se debe registrar o amortizar contablemente como gasto, se requiere se informe si dicha depreciación se debe registrar en la contabilidad del Ministerio de Relaciones Exteriores o del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

3) Se hace necesario que se precise cuál debe ser el tratamiento contable que se le debe dar a los bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad y cuál debe

ser el valor a reconocer inicialmente con la entrada en vigencia de la nueva normatividad contable a partir del año 2017. Así mismo, se solicita indicar qué se debe hacer con los bienes con valores menores a 35 SMMLV.

4) Se requiere conocer si la entidad a su digno cargo expedirá alguna directriz relacionada con el reconocimiento, manejo de propiedad, planta y equipo, e inventarios que facilite a todas las entidades del sector central el adecuado manejo, así como lo concerniente al reconocimiento, tanto inicial como posterior, alineado a la realidad de las entidades.

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

CONSIDERACIONES

1) Utilización del IPC (Índice de Precios al Consumidor) para la determinación del deterioro de los activos, como mecanismos para obviar incurrir en costos de avalúos técnicos:

El numeral 5.2.3 del documento Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido mediante la Resolución 628 de 2015, señala:

“5.2.3. Marco normativo para entidades de gobierno

(...) El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto)

Los numerales 19 y 20 del Capítulo I Activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, relativos a las Normas del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, señalan lo siguiente:

“19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...) Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que la entidad considere materiales...

La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. (...)

19.3. Reconocimiento

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. (...)

No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable. (...)

19.4.2.2 Determinación de la tasa de descuento aplicable

(...) Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos nominales. Por el contrario, si la tasa de descuento excluye el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarán en términos reales, pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos.

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que la entidad considere materiales...

La entidad definirá en sus políticas contables los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

Como mínimo, al final del periodo contable la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de valor para este activo intangible antes de que finalice el periodo contable. (...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. (...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el costo de reposición como el valor del servicio recuperable.”
(Subrayado fuera del texto)

2) Procedimiento contable de los bienes recibidos sin contraprestación de propiedad de otra entidad de gobierno:

La CGN emitió el concepto con número de radicado 2016200002357-1, del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la señora Aura G. Velasco Freyre del Municipio de Yumbo, en el cual señaló:

“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno.

El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una entidad (la comodante) entrega un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En tal caso, la entidad de Gobierno que entrega un inmueble a otra entidad sea de derecho público o privado, además de lo señalado en el Artículo 38 de la Ley N° 9 de 1989 que establece un periodo no mayor a cinco (5) años para el préstamo de uso, deberá considerar lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional y los decretos nacionales reglamentarios N° 777 de 1992, 1403 de 1992 y 2459 de 1993.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; no obstante, si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe

registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la comodataria se trate de una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)"

3) Procedimiento contable para los bienes totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la Entidad y las propiedades, planta y equipo con valor inferior a 35 smmlv, en aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

Respecto a los bienes totalmente depreciados y en uso, la CGN emitió el concepto con radicado N° 2016200003147- 1, del día 14 de octubre de 2016, dirigido al señor Henry Alejandro Cañón Galindo de la Policía Nacional, en el cual se indicó lo siguiente:

“Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el

nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo”.

Procedimiento contable a seguir para los bienes con valores menores a 35 smmlv.

Entre tanto, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define en los siguientes términos la Relevancia como característica fundamental de la información:

“4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios...

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 la entidad 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 entidad. (...) (Subrayado fuera del texto)

4) Directriz relacionada con el reconocimiento, manejo de propiedad, planta y equipo, e inventarios que facilite a todas las entidades del sector central el adecuado manejo, así como lo concerniente al reconocimiento, tanto inicial como posterior, alineado a la realidad de las entidades

El Numeral 5.1. Régimen de Contabilidad Pública, del documento denominado Referente teórico y metodológico de Regulación Contable Pública, se establece:

“5.1. Régimen de Contabilidad Pública

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia.

La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, para efectos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) Utilización del IPC (Índice de Precios al Consumidor) para la determinación del deterioro de los activos, como mecanismos para obviar incurrir en costos de avalúos técnicos

Para dar respuesta a su primera inquietud, es preciso advertir que el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 es un desarrollo propio de la CGN, el cual tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés). En consecuencia, la NIIF 13 relativa a la medición del valor razonable no es una Norma aplicable a las entidades de gobierno, toda vez que éstas deben elaborar su información financiera conforme a los criterios dispuestos en la regulación contable expedida por la CGN y anexa a la Resolución en mención a partir del 1° de enero de 2017.

Se destaca además que el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 no incorpora el valor razonable como base de medición aplicable a los activos de las entidades de gobierno, estableciendo como únicos criterios de medición el costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

Para el caso de las propiedades, planta y equipo, el Marco Normativo para Entidad de Gobierno establece que se medirán inicialmente al costo, el cual corresponde al efectivo y otros cargos pagados o por pagar para la adquisición, formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización en la forma prevista por la administración de la entidad, y no al valor razonable como se afirma en la consulta.

Ahora bien, con relación a la procedencia de utilizar el IPC para determinar el deterioro de todos los bienes al cierre de cada vigencia, es importante destacar que la nueva regulación contable establece que las Normas del deterioro del valor de los activos generadores efectivo y no generadores de efectivo se aplicarán únicamente a los activos que se consideren materiales, de conformidad con la política contable que defina la entidad en la cual se establezcan los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de deterioro.

Adicionalmente, las Normas de deterioro establecen que las entidades, como mínimo al final del periodo contable, deben evaluar si existen indicios de deterioro del valor de sus activos

que, de existir, deberán estimar el valor recuperable para los activos generadores de efectivo o el valor de servicio recuperable para los activos no generadores de efectivo, que permita comprobar si efectivamente se encuentra deteriorados. En caso contrario, la entidad no está obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable o el valor recuperable, según sea el caso.

Por lo anterior, únicamente cuando existan indicios de deterioro del valor de los activos se calculará el valor del servicio recuperable para los activos no generadores de efectivo o el valor recuperable para los activos generadores de efectivo, los cuales corresponden al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso o el mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición, según corresponda.

Cuando se trate de activos generadores de efectivo, solamente es viable la utilización del IPC, entendido como la base del cálculo de la inflación general, para hallar el valor en uso bien sea incluyéndolo en la estimación de los flujos de efectivo o afectando la tasa de descuento que se utiliza para determinar el valor presente de tales flujos.

Por otra parte, en términos generales, la medición posterior no está basada en avalúos técnicos. Sin embargo, cada entidad deberá decidir cuál es la metodología más idónea para calcularla, por lo que eventualmente puede surgir que se considere necesario solicitar el concepto de expertos sobre las condiciones particulares de algunos bienes que hacen parte de las propiedades, planta y equipo, para las variables que les sea aplicable.

2) Respecto a su solicitud sobre el tratamiento contable de los bienes recibidos sin contraprestación de propiedad de terceros, la CGN emitió el concepto con número de radicado 2016200002357-1, del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la señora Aura G. Velasco Freyre del Municipio de Yumbo, el cual se anexa, dado que se ajusta a las condiciones enmarcadas en la presente consulta.

Adicionalmente se precisa que la entidad que posea el control del bien, perciba los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio sustancial, y alternamente disponga de una medición monetaria fiable, deberá presentar el activo en sus estados financieros y aplicar lo dispuesto en la Norma relativa a la naturaleza del bien, registrando el respectivo gasto por depreciación o amortización, según corresponda.

3) Respecto a su solicitud relacionada con el tratamiento contable de los activos totalmente depreciados, pero que aún se encuentra en uso por una entidad, la CGN emitió el concepto con radicado N° 2016200003147- 1, del día 14 de octubre de 2016, dirigido al señor Henry Alejandro Cañón Galindo de la Policía Nacional, el cual se anexa.

Adicional al concepto, para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y que, de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, 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.

Con relación al procedimiento contable a seguir para los bienes con valores menores a 35 SMMLV a la entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Entidad podrá definir mediante política contable las condiciones para: i) Registro directo como gasto o como activo de aquellos bienes no representativos, ii) Registro de la depreciación en el mismo año de adquisición de activos y iii) valor de activos que no deben ser objeto de cálculo de deterioro, todo ello en concordancia con el elemento de materialidad de la cualidad fundamental de Relevancia contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público; teniendo en cuenta que deberán hacerse las revelaciones pertinentes en notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000034071 DEL 08-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las entidades de gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depreciación acumulada de bienes totalmente depreciados y en uso Reclasificación superávit por donación cuando se consume o se da de baja el activo recibido, o cuando no ha sido posible la identificación del origen, ni la trazabilidad documental y física.

Doctora

MERCY MURCIA SAAVEDRA

Contadora

Municipio de Ibagué

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006395-2, del 21 de septiembre de 2016, en la cual, teniendo en cuenta hallazgos formulados por la Contraloría Municipal de Ibagué dentro del proceso Auditor a los Estados Financieros, relacionados con el registro de elementos devolutivos en la cuenta 1685-Depreciación acumulada, que de acuerdo a su vida útil, se encuentran totalmente depreciados, y con una cifra encontrada en la cuenta 3120 Superávit por donaciones de vigencias anteriores, de la cual no fue posible determinar su procedencia, consulta:

1. ¿Un activo totalmente depreciado que se muestre en el balance es considerado una sobre estimación, como lo establece la contraloría Municipal de Ibagué?
2. ¿Qué procedimiento se debe aplicar para la depuración de una cifra encontrada en la cuenta 3120 Superávit por donaciones de vigencias anteriores, de la cual no fue posible determinar su procedencia?

Es de anotar que telefónicamente la consultante manifestó que los bienes relacionados en la primera pregunta están total mente depreciados y en uso.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), prescribe:

“9. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

- Propiedades, planta y equipo

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. Por su parte, cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones, éstas deberán revelarse como otros activos.

El procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, anexo a la Resolución 357 de 2008, establece lo siguiente:

“3.7. Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte las relaciones,..., extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, prescribe:

“16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

Los anteriores registros se efectúan siempre que los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, la depreciación y amortización se registra debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

23. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien

retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Los bienes perdidos respecto de los cuales se inicia un proceso de investigación para su recuperación, se controlan debitando la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe:

“1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR)

Representa el valor acumulado por el reconocimiento de la pérdida de capacidad operacional de la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por adiciones y mejoras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, cesión, aporte u otra modalidad de retiro.
- El valor de la depreciación acumulada de los bienes retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otras causas.

SE ACREDITA CON:

- El valor de la depreciación calculada periódicamente.

3120 SUPERÁVIT POR DONACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o derecho recibido en donación.

3105 CAPITAL FISCAL

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales,...

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. ¿Un activo totalmente depreciado que se muestre en el balance es considerado una sobre estimación, como lo establece la contraloría Municipal de Ibagué?

Es preciso advertir que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías, razón por la cual la respuesta se orienta desde la perspectiva de la normatividad contable, tal como está expresado en el concepto identificado con el radicado N° 20162000031471 del 14 de octubre de 2016, del cual se adjunta copia, por ser aplicable al caso por usted consultado.

2. ¿Qué procedimiento se debe aplicar para la depuración de una cifra encontrada en la cuenta 3120 Superávit por donaciones de vigencias anteriores, de la cual no fue posible determinar su procedencia?

La entidad deberá adelantar las gestiones administrativas necesarias para identificar a cuál de las siguientes alternativas corresponde su situación, y adoptar el procedimiento respectivo:

Si el activo recibido en donación aún existe, el valor registrado en la cuenta 3120-SUPERAVIT POR DONACIÓN deberá continuar vigente, hasta el momento en que se consuma o se dé de baja el activo respectivo.

Si el activo fue consumido o dado de baja, entonces el importe registrado en la cuenta 3120 SUPERAVIT POR DONACIÓN deberá reclasificarse en la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Igual registro deberá efectuarse si agotadas las gestiones administrativas no es posible identificar el origen y respaldo documental y físico del activo.

CONCEPTO No. 20162000034721 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros pasivos Gastos- Transferencias y subvenciones Otros ingresos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las mejoras y adiciones en bienes recibidos mediante arrendamiento operativo. Tratamiento contable de los bienes recibidos mediante contratos de comodatos con empresas públicas o privadas, destinados a actividades administrativas o de prestación de servicios. Tratamiento contable de las mejoras y adiciones de licencias de programas informáticos

Señor

JOHN EDWARD TORRES PINILLA

Contador Público

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006256-2, del día 14 de septiembre de 2016, en la cual, en relación con el nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, consulta lo siguiente:

“1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a las mejoras en propiedad ajena cuando se celebran contratos de arrendamiento operativo? Lo anterior, dado que es muy común que las entidades públicas deban hacer adecuaciones y/o transformaciones en instalaciones recibidas mediante este tipo de contrato.

2. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a los bienes destinados a actividades administrativas o de prestación de servicios que son recibidos mediante contrato de comodato firmados con el sector privado o con empresas estatales?

3. ¿Cuál es el tratamiento contable de las mejoras o adiciones a programas informáticos que no son de propiedades de la entidad, sino que son utilizados al tener la licencia de uso?”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual del Marco normativo para entidades de gobierno, señala:

“6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido

sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. (...) (Subrayado fuera del texto)

El numeral 10.1. de la Norma de propiedades, planta y equipo anexa a la Resolución N° 533 de 2015 establece lo siguiente:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...) (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el numeral 15.1. de la Norma de Activos Intangibles define los criterios de reconocimiento de esta clase de activos y el tratamiento de las adiciones y mejoras en los siguientes términos:

“15.1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos”. (Subrayado fuera del texto)

Los numerales 16.1. y 16.3.2.1. de la Norma de arrendamientos, contenida en el nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala la clasificación de los arrendamientos y el reconocimiento y medición de los arrendamientos operativos desde la perspectiva del arrendatario:

“16.1. 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 operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)

16.3.2.1 Reconocimiento y medición

Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La CGN emitió el concepto con número de radicado 2016200002357-1, del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la señora Aura G. Velasco Freyre del Municipio de Yumbo, en el cual señaló lo siguiente:

“(…) En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido. (...) (Subrayado fuera del texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas que se indican a continuación:

“2401 - ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos. (...)

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:

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo. (...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de otras transferencias. (...)

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 entidad. (...)

5211 – GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades. (...)

5423 – TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. (...)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor causado por concepto de transferencias. (...)

5424 – SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la subvención causada. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Tratamiento contable de las mejoras en propiedades recibidas a través de contratos de arrendamiento operativo.

Cuando una entidad de gobierno recibe un bien a través de un contrato de arrendamiento operativo, la entidad arrendataria no podrá reconocer el activo arrendado en sus estados financieros, por lo cual los desembolsos de adiciones y mejoras del bien asumidas por el arrendatario y que no constituyan activo para éste, deberán ser tratadas como gastos de transferencias o subvenciones, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando el arrendador es otra entidad de gobierno, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando el arrendador es una empresa pública o privada, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

2. Tratamiento contable de los bienes recibidos mediante contratos de comodato con empresas públicas o privadas, destinados a actividades administrativas o de prestación de servicios.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado, las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

Cuando la empresa pública o privada (comodante) traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad de gobierno (comodataria), sin que medie condicionamiento contractual que conlleve a la eventual devolución del bien por incumplimiento, será esta última la que reconozca el activo en su situación financiera mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la empresa pública o privada (comodante) traslade sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad de gobierno (comodataria), pero se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer correlativamente un pasivo, hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente, en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones y se reconocerá el respectivo ingreso.

Ahora bien, cuando el contrato de comodato firmado con una empresa pública o privada sea por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la comodataria no deberá reconocer el activo en su situación financiera, pero deberá evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la transferencia de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto, además de revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

3. Tratamiento contable de las mejoras o adiciones a licencias de programas informáticos

Los programas informáticos o softwares se clasifican dentro de los activos intangibles, siempre y cuando sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre

los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables.

Dichos programas informáticos pueden ser propietarios, es decir, aquellos que se caracterizan por la posesión de un derecho de autor sobre el activo, y el cual le permite autorizar o prohibir su utilización a un tercero por cualquier medio; o licenciados, los cuales se derivan de contratos donde el licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciatario un derecho de uso sobre el activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato.

Los desembolsos por adiciones o mejoras se registrarán como mayor valor del activo intangible, ya sean softwares propietarios o licenciados, siempre y cuando aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos futuros o por la duración de las nuevas condiciones del amparo legal o contractual de los derechos otorgados a raíz la mejora adquirida.

Cuando se trate de erogaciones para la conservación o corrección de programas informáticos propietarios o licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se deben registrar en el resultado del período como un gasto, teniendo en cuenta que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener o preservar el intangible para la realización de las funciones previstas por la entidad, en tanto no aumenten la vida útil del activo, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

CONCEPTO No. 20162000036931 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Uso de criterios de medición contenidos en otros marcos normativos diferentes al anexo a la Resolución N° 533 de 2015

Doctor
EDWIN OSWALDO FORERO GAMBOA
Analista Contable Principal

Armada Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500069852, del día 19 de octubre del 2016, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“Teniendo en cuenta la actualización de los bienes de propiedad planta y equipo, cuando aplique valor de mercado, para el proceso de adopción de las NICSP, surge el siguiente interrogante a la luz de la NICSP No. 17 emitida por el IFAC, donde permite a la entidad determinar de forma fiable el valor razonable, cuando no existan transacciones de mercado.

¿La anterior practica sería viable para la determinación del valor de mercado en una entidad militar, donde para el caso en particular el cálculo o estimación más cercana para el armamento, es una disposición interna con un factor de descuento y multiplicado por el día de salario básico?”

Al respecto, me permito indicar lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 no se encuentra desarrollado el término de valor razonable. Para efectos de la determinación de los saldos iniciales de los cuales se partirá para la aplicación de mencionado Marco Normativo, la CGN expidió el Instructivo N° 002 de 2015, en el cual se estipulan las siguientes directrices:

“En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo. (...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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)

CONCLUSIÓN

Sobre la inquietud planteada en su consulta es pertinente precisar, por una parte, que la CGN no emite conceptos sobre la base de las NICSP, sino sobre los marcos normativos expedidos por este organismo regulador; y, por otra parte, que la regulación expedida por la CGN está orientada a definir los criterios de medición de los activos más no a prescribir sus metodologías, razón por la cual este Despacho se abstiene de proferir un pronunciamiento confirmando o desvirtuando la metodología planteada en su solicitud.

Ahora bien, dado que la alternativa del valor razonable no se encuentra desarrollada en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la Entidad deberá aplicar las opciones indicadas en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015, para lo relacionado con el armamento.

La Entidad podrá establecer las metodologías de medición que considere adecuadas para calcular los saldos iniciales de sus propiedades, planta y equipo; sin embargo, estas metodologías deben coincidir con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y en el Instructivo N° 002 de 2015, ambos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO No. 20162000036971 DEL 21-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la convergencia al nuevo marco normativo de los bienes entregados a terceros

Doctor
MIGUEL DARÍO BELTRÁN BELTRÁN
Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable
Ministerio de Minas y Energía
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500063042, del día 15 de septiembre del 2016, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento que va a aplicar el Ministerio para reflejar los bienes entregados a terceros bajo el nuevo marco normativo. Al respecto, manifiesta:

El Ministerio de Minas y Energía tiene registrado en sus estados financieros en la cuenta 1920-Bienes entregados a terceros y su respectiva amortización. El valor registrado en la subcuenta 192001-Bienes muebles entregados en administración corresponde a bienes muebles entregados por el Ministerio a los operadores de red para su administración, operación y mantenimiento y el tercero (operador) asume todos los costos de cualquier naturaleza a fin de garantizar una adecuada prestación del servicio, es decir el Ministerio no tiene control sobre dichos bienes pues están a cargo del tercero.

Estos bienes según contrato efectuado con el operador, son de propiedad del Ministerio, pero a futuro el título de propiedad será entregado por el Ministerio de Minas a cada operador.

Las provisiones, depreciaciones, amortizaciones desaparecen de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 533 y el Instructivo N° 002 de 2015, contra la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo.

El tratamiento que este Ministerio dará a estos bienes entregados a terceros será el mismo dado a los bienes inmuebles de propiedad del Ministerio, es decir anulará las depreciaciones o amortizaciones que se tengan a diciembre 31 de 2016 y presentará el valor del activo a su valor neto (costo histórico menos depreciación)

Sobre el particular, damos respuesta a su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

- Con respecto a su inquietud, el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“1.1 ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad.

Una entidad controla un recurso si puede decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtiene sustancialmente el potencial de servicio o los beneficios económicos que se espera fluyan 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 entidad sea legalmente la dueña jurídica del activo, no podrá reconocer el activo si los riesgos y beneficios asociados al mismo han sido transferidos sustancialmente. Por ello, la entidad deberá realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple las condiciones para su reconocimiento como un activo. Las normas que hacen parte del nuevo Marco normativo establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional. (...)

... El control sobre un recurso puede surgir de eventos como: la capacidad de una entidad para establecer un derecho; el ejercicio del poder a través de una ley, que le otorga a una entidad un derecho o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

...

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar necesariamente flujos de efectivo.

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. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad de un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías, por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a las entidades controladoras, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación. (...)

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. (...)

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 ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (...)

1.1.9. *Propiedades, planta y equipo*

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en el grupo..., o en las cuentas Bienes Entregados a Terceros..., con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como propiedades, planta y equipo.” (Subrayado fuera del texto)

- Adicionalmente, el Catálogo de General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015, describe las siguientes cuentas:

“1986-ACTIVOS DIFERIDOS**DESCRIPCIÓN**

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. (...)

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.”
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Al respecto de su consulta, a la luz del Instructivo N° 002 de 2015, expedido por la CGN, se concluye que para efectos del tratamiento contable que se le debe dar a los bienes entregados a terceros, inicialmente se debe evaluar la tenencia de control sobre los mismos. Por lo tanto, para reconocer los bienes en su situación financiera, el Ministerio debe como mínimo:

- Confirmar si la intención de las partes que intervienen es prorrogar la entrega del bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establecer si obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir si tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar si asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo entregado.

De la evaluación de los lineamientos anteriores y, partiendo de la intención de entregar los activos a cada operador, pueden surgir los siguientes escenarios:

a) Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos al tercero:

En tal caso, el Ministerio no debe incluir los activos para efectos de la determinación de los saldos iniciales a partir de lo dispuesto en el mencionado Instructivo. Esta baja deberá registrarse debitando la amortización relacionada, y acreditando el valor de los bienes entregados a terceros; la diferencia entre estos valores afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Cuando el Ministerio retire el activo entregado, deberá controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

b) Transferencia condicionada de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos al tercero:

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, el Ministerio deberá dar de baja el bien, registrando la diferencia resultante como un activo diferido, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto. El reconocimiento se hará mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora es otra entidad de gobierno, o un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada. El activo diferido se amortizará con el cumplimiento de las condiciones, momento en el cual se reconoce el respectivo gasto.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias del Ministerio:

En este caso, el Ministerio no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. El reconocimiento como activo obedecerá a lo indicado en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015, partiendo del criterio establecido para bienes entregados en concesión, utilizando la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Catálogo General de cuentas para entidades de gobierno.

De manera general, en el caso de reconocer un activo a la luz de lo contemplado en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo N° 002 de 2015, el Ministerio es libre de escoger la alternativa de medición para las propiedades, planta y equipo, las cuales son:

- i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor.
- ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

CONCEPTO No. 20162000037861 DEL 25-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Patrimonio de las entidades de gobierno Gastos por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Gastos- Transferencias y subvenciones Deudoras de control Asuntos no contemplados en una regulación específica
	SUBTEMAS	Marco normativo para entidades de gobierno en marcha cuya actividad sea indefinida Reconocimiento de bienes adquiridos con los aportes de un convenio cuya titularidad de los mismos corresponde al ejecutor.

Doctora
Luz Stella Núñez Vásquez
Contratista
Departamento Nacional de Planeación-DNP

ANTECEDENTES

Respetada doctora Luz Stella:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006808-2, del 11 de Octubre de 2016, en la cual manifiesta, en relación con los puntos 1 al 4 sobre varias cuentas utilizadas por la Entidad con base en el balance del FNR-L y que al revisar el Catálogo General de Cuentas (CGC) de la Resolución N° 620 no están.

En el punto 5 manifiesta que de acuerdo a concepto emitido por la CGN, el DNP registra, los bienes adquiridos en virtud del Convenio COL 73393 suscrito entre el PNUD y DNP, en las subcuentas 192090 y 192590-Otros bienes entregados a terceros; cuentas que no están homologadas en Resolución N° 620.

Atendemos su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

Puntos 1 al 4- Homologación de cuentas para registros en el FNR-L:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

Entidad en marcha: se presume que la actividad de la entidad 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 entidad, se deben observar los criterios que se definan para tal efecto.” (Subrayado fuera de texto)

Punto 5-Registros en el DNP de bienes entregados al PNUD:

El marco conceptual referido, define:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

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

6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayados y subrayado con negrilla fuera de texto) (...)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

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.

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.

3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

Representa el valor neto del impacto del patrimonio de las entidades por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes... (Subrayado fuera de texto)

5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o 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. También incluye la depreciación de las propiedades, planta y equipo en concesión cuando el concesionario no tenga la obligación de mantener y restituir el bien en condiciones de operación óptimas.

5424-SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos

8347 BIENES ENTREGADOS

Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.”

CONCLUSIONES

Puntos 1 al 4 Homologación de cuentas para los registros del FNR-L:

Las entidades de gobierno que se encuentren inmersas en procesos de liquidación o supresión, continuarán aplicando el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, hasta tanto culminen dichos procesos, o la CGN expida la regulación que sobre el particular se encuentra en proceso de elaboración, razón por la cual no es procedente que el FNR en liquidación utilice el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Punto 5-Registros en el DNP de bienes entregados al PNUD:

En aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 DE 2015 de la CGN, el DNP, debe aplicar las normas relativas al reconocimiento, medición, revelación y presentación de activos, para las propiedades, planta y equipo, adoptando las estrategias que sean necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la nueva regulación contable, y reconocer, como activos, aquellos que cumplan los criterios para reconocerlos como tales, es decir, que representen recursos controlados, producto de sucesos pasados de los cuales el flujo de los beneficios sea probable y la partida tenga un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

Se 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 lo tanto el DNP deberá evaluar si se cumplen las condiciones para el reconocimiento de activos, o si en su defecto se configura una subvención, en cuyos casos deberán aplicarse los registros que a continuación se señalan, según corresponda:

Si se cumplen los criterios anteriormente expuestos para el reconocimiento de un activo, éstos deberán registrarse afectando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. El registro de la depreciación procede teniendo en cuenta el CGC anexo de la Resolución N° 620 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, mediante un débito en la respectiva subcuenta, de las cuentas 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR)

Ahora bien, si existe una transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios pueden presentarse 2 situaciones que ameritan registros diferentes, así:

Si en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El DNP debe retirar el activo entregado, mediante un débito en las respectivas subcuentas y cuentas, relacionadas con la depreciación o amortización acumulada y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, y por la diferencia registrar un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente debe reconocer un débito en la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347 – BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915– DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien. El DNP debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, mediante un débito en la subcuenta 198606–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las condiciones debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424–SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198606–Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

Por otra parte, si de lo que se trata es de configurar los saldos iniciales con ocasión de la aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, los bienes que estando reconocidos anteriormente como activos y que no cumplen los criterios para ser reconocidos como tales en la nueva regulación, deberán eliminarse los saldos que componen su valor en libros, y la diferencia deberá registrarse contra la subcuenta 314512-Otros activos, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000038611 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles que son utilizados por el Senado de la República y la Cámara de Representantes.

Doctora
MARIA CAROLINA CARRILLO SALTAREN
Directora Administrativa de la Cámara de Representantes
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500073652 del 11 de noviembre de 2016, mediante el cual presenta la siguiente solicitud:

“Con el fin de establecer la trazabilidad de la información contable Pública y en aras de conocer el concepto que entregó la Contaduría General de la Nación a la Contraloría General de la República, solicitado mediante derecho de petición, en el año 2007 o 2008, con respecto al tema particular del registro de los bienes inmuebles propiedad del Congreso de la República.

(...) en donde reza que el Congreso de la República en cabeza del Representante legal, Presidente del Senado, como lo establece la Ley 5 de 1992, que los bienes deben estar registrados de manera individual de acuerdo a la escritura pública o acto administrativo.

Por lo anterior, mediante Resolución 003 de Diciembre de 2008, los presidentes de Senado y Cámara acordaron dejar los bienes inmuebles registrados en la Contabilidad de Senado de la República, dejando la salvedad que los pagos de servicios se pagaran de manera conjunta proporcional al uso de las oficinas.

Adicionalmente hoy teniendo en cuenta el Nuevo Marco Normativo en el Libro II Numeral 24, (SIC) los bienes deben registrarse acorde con el porcentaje del usufructo entre Senado y cámara respectivamente, solicito encarecidamente emitir concepto al respecto.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

Con relación al procedimiento que debe adoptar el Congreso de la República para el reconocimiento de los bienes inmuebles de cara al nuevo Marco Normativo expedido por la CGN mediante la Resolución N° 533 de 2015 para entidades de Gobierno, el Marco Conceptual anexo a esta Resolución, define los activos como:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)”

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este... (...)”

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo... (...) (Subrayado fuera de texto)

Este mismo Marco Conceptual indica en su Sección 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, específicamente en el apartado 6.2.1 Reconocimiento de activos, que:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, emitida por la CGN, se describen las siguientes cuentas así:

“1640- EDIFICACIONES

Representa el valor de las construcciones, como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros que cumplen la definición de activo.”

CONCLUSIONES

En respuesta a su solicitud, se anexa copia del concepto N° 20085-112984, del 9 de mayo de 2008 dirigido a la Contraloría General de la República (CGR) en relación con el registro contable de los bienes inmuebles, a la luz del Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la Resolución No. 357 de 2007.

De otra parte, de cara al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 para entidades de Gobierno, se concluye que las dos entidades, Senado y Cámara, deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, bajo las condiciones de ocupación y uso que caracterizan la situación actual.

Si de ello se deriva que hay lugar a que ambas partes reconozcan una porción del bien inmueble, deberán definir las alternativas de medición del activo para cada una de las partes, de conformidad con lo establecido en el Instructivo N° 002 de 2015, en cuyo caso los registros contables para la determinación de los saldos iniciales, en cada una de las entidades, serán:

- Para Senado de la República, el procedimiento contable estará dado por la baja parcial del activo, reduciendo el valor de la porción del activo entregado y la depreciación y deterioro asociados, si los hubiera; con contrapartida en la subcuenta 314506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION.
- En la Cámara de Representantes, el registro contable de la porción que le corresponda del activo, deberá efectuarse en las cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO afectando la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

CONCEPTO No. 20162000039701 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos derivados del recibo mediante contrato de comodato que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Estudio Julio Mario Santo Domingo.

	Reconocimiento contable de los hechos derivados del cumplimiento del convenio de asociación N° 334 de 2009 suscrito entre la Secretaria Distrital de Cultura, IDR, IDARTES (COGESTOR PÚBLICO) y la Fundación Amigos del Teatro Mayor (COGESTOR PRIVADO).
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos sin contraprestación Operación conjunta
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los hechos derivados del recibo mediante contrato de comodato que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Estudio Julio Mario Santo Domingo. Reconocimiento contable de los hechos derivados del cumplimiento del convenio de asociación N° 334 de 2009 suscrito entre la Secretaria Distrital de Cultura, IDR, IDARTES (COGESTOR PÚBLICO) y la Fundación Amigos del Teatro Mayor (COGESTOR PRIVADO).

Doctora
MARCELA INES RUIZ GARCIA
Contadora
Instituto Distrital de las Artes – IDARTES
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500068602 de fecha 13 de octubre de 2016, donde solicita concepto con respecto al procedimiento contable, en aplicación tanto del Régimen de Contabilidad Pública precedente como del nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno expedido por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015, para reconocer los siguientes hechos:

1. Reconocimiento contable del inmueble que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Estudio Julio Mario Santo Domingo, entregado mediante comodato por el Distrito Capital al IDARTES y a la Secretaria Distrital de Cultura.

2. Reconocimiento contable de los recaudos por venta de boletería, aportes de gestores públicos y privados inherentes al convenio interadministrativo 334 de 2009, teniendo en cuenta que en el IDARTES no existe flujo de efectivo ya que estos recursos son administrados por una fiducia a nombre de la "Fundación Amigos del Teatro Mayor".

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES GENERALES O TRANSVERSALES

En el marco del convenio interadministrativo de comodato N° 110-129-161-0-2014, suscrito entre Bogotá D.C. - Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público, la Secretaría Distrital de Cultura Recreación y Deporte y el Instituto Distrital de las Artes – IDARTES, entre otras se señalan las siguientes consideraciones:

"b) Que el 25 de noviembre de 2005, entre Bogotá D.C.- Secretaría de Educación del Distrito; Departamento Administrativo de Planeación Distrital, hoy Secretaría Distrital de Planeación; Instituto Distrital de Cultura y Turismo, hoy Secretaria Distrital de Cultura Recreación y Deporte; Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público; el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte; el Instituto de Desarrollo Urbano; Inversiones Petroantex LTDA; Santo Domingo y Cía S. en C. y la Asociación de Amigos de la Biblored - BibloAmigos-, se suscribió el convenio N° 1100100-004-2005, de Cooperación Interinstitucional y con particulares, cuyo objeto fue "establecer las condiciones de cooperación de las partes para la ejecución del proyecto de interés público denominado construcción del Centro (en adelante, el "Proyecto") que se ubicará dentro del Parque Zonal Cultural San José de Bavaria, cuyo marco general está previsto en el Decreto Distrital 1140 de 2000. Para el desarrollo del Proyecto, los DONANTES suscribirán un contrato de donación (el "Contrato de Donación") con BibloAmigos, (el Donatario), quien a su vez, con los recursos recibidos ejecutará la construcción y dotación básica del Proyecto, bienes que entregará a título de donación al Distrito Capital como beneficiario último de la ejecución del Proyecto". Dicho Convenio tuvo las siguientes modificaciones, la N°1 suscrita por las partes el día 26 de marzo de 2007; N°2 suscrita el día 25 de marzo de 2009; N°3 suscrita el día 10 de noviembre de 2009 y la N°4, suscrita el 27 de septiembre de 2010.

c) Que el citado Convenio dispuso que la hoy Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte debía "ii) Administrar y mantener el teatro del CENTRO CULTURAL JULIO MARIO SANTODOMINGO durante el periodo de operación en el marco de las disponibilidades presupuéstales con que cuente para el efecto en cada vigencia fiscal" y que la Secretaría de Educación debía "ii) Integrar la Biblioteca del CENTRO CULTURAL JULIO MARIO SANTODOMINGO al Programa de la Red Capital de Bibliotecas Públicas - BibloRed por ella administrado, o al programa que esté en vigencia en el momento... ". Así como la obligación

de BiblioAmigos de entregar la construcción realizada en el predio ubicado en la AV CL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad Once (11) de Suba, predio que fue recibido para la ejecución del Proyecto mediante el Acta de Entrega 08-07 del 26 de marzo de 2007, del Distrito Capital. Entrega que se formalizó mediante la escritura pública de donación 4006 del 13 de diciembre de 2011, aclarada mediante escritura pública 1488 del 30 de mayo de 2012 en la que obran como donante, BiblioAmigos y como donatario el Distrito Capital,

d) Que de conformidad con el artículo 9° del Decreto No. 505 del 2006, por el cual se adoptó el Plan Director del Parque Zonal San José de Bavaria - Calle 170, la administración del Parque quedó a cargo del Instituto Distrital de Recreación y Deporte; la administración de la Biblioteca en cabeza de la Secretaría de Educación y la administración del Teatro, del Instituto Distrital de Cultura y Turismo - hoy Secretaría de Cultura, Recreación y Deporte. El mismo decreto señaló que la administración podría ser desarrollada de manera directa o a través de terceros,

e) Que mediante Decreto 102 de 2013 "Por medio del cual se modifica, adiciona el Decreto Distrital 558 de 2006 y se asignan unas funciones para la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, en el marco del Plan de Desarrollo Económico, Social, Ambiental y de Obras Públicas para Bogotá D.C. 2012 - 2016 Bogotá Humana" se dispuso que la SECRETARÍA DE CULTURA debía gestionar, coordinar y orientar la oferta programática a través de la Red Capital de Bibliotecas Públicas -BiblioRed-, por lo que a partir del 01 de junio de 2013 asumió su operación,

f) Que el Decreto 498 de 2009, por el cual se asignan funciones específicas para la administración del Parque Zonal San José de Bavaria Calle 170 y sus equipamientos, dispuso que la Secretaria Distrital de Cultura, Recreación y Deporte debería coordinar con sus entidades adscritas y vinculadas, en el marco del Decreto Distrital 558 de 2006, las actividades preparatorias, técnicas, operativas y contractuales, tendientes a garantizar que una vez entregados al Distrito Capital los Teatros Mayor y el Teatro Experimental, hoy Teatro Estudio, éstos pudieran entrar en funcionamiento y operación,

g) Que para garantizar el desarrollo de la anterior función, la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, suscribió con la Orquesta Filarmónica de Bogotá (sustituida por el Instituto Distrital de las Artes) y la Fundación Cine Colombia, hoy Fundación Amigos del Teatro Mayor, el Convenio de Asociación N° . 000334 del 12 de noviembre de 2009, cuyo objeto es: "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para Llevar a cabo la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Estudio del Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo, con miras a su auto sostenibilidad y desarrollo en el marco de las políticas culturales del Distrito Capital",

h) Que el IDARTES, establecimiento público adscrito a la SECRETARÍA DE CULTURA fue creado mediante Acuerdo Distrital N° 440 de 2010 e inició sus actividades en el año 2011, entidad que sustituyó a la Orquesta Filarmónica de Bogotá -OFB- a partir del 9 de mayo de 2011, figurando como Cogestor Público en el Convenio de Asociación N° 0334 de 2009.

i) Que el 12 de junio de 2014 se suscribió el contrato de concesión N° 000082 entre la Secretaría de Cultura y la Caja Colombiana de Subsidio Familiar-COLSUBSIDIO, cuyo objeto es otorgar en concesión la operación, explotación, administración y prestación de servicios de la Red Capital de Bibliotecas públicas de Bogotá- BibloRed de la Secretaria de Cultura,

j) Que en razón a lo expuesto, mediante los oficios radicados en el DADEP bajo los números 2014ER4271, 2014ER7549, 2014ER11201, la SECRETARÍA DE CULTURA y el IDARTES solicitaron al DADEP normalizar la tenencia de parte del predio ubicado en la AV CL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad Once (11) de Suba, de conformidad al Convenio de Cooperación Interinstitucional y con particulares No. 1100100-004-2005, suscrito el 25 de noviembre de 2005.

k) Que de conformidad con la certificación técnica expedida por la Subdirección de Registro Inmobiliario del DADEP, el predio mencionado anteriormente se encuentra ubicado en la AV CL 170 67 51 del barrio San José de Bavaria de la localidad Once (11) de Suba, (...)

l) Que teniendo en cuenta que las entidades que se encuentran a cargo de la administración del predio son el INSTITUTO DE RECREACIÓN Y DEPORTE-IDRD de conformidad al Decreto 505 de 2006, el INSTITUTO DISTRITAL DE LAS ARTES- IDARTES y La SECRETARIA DISTRITAL DE CULTURA RECREACIÓN Y DEPORTE, se acordó realizar un plano arquitectónico, con el fin de establecer las áreas ocupadas por el IDARTES y la SECRETARIA DE CULTURA dentro de la construcción del CENTRO CULTURAL BIBLIOTECA PÚBLICA JULIO MARIO SANTO DOMINGO,

m) Que la SECRETARIA DE CULTURA y el IDARTES allegaron mediante correo electrónico los planos arquitectónicos de las áreas compartidas de la construcción del CENTRO CULTURAL BIBLIOTECA PÚBLICA JULIO MARIO SANTO DOMINGO, planos que harán parte integral de este convenio interadministrativo de comodato. Las áreas que lo componen se describen de la siguiente manera: Las áreas que lo componen se describen de la siguiente manera: (...)

n) Que la Ley 489 de 1998 "Por la cual se dictan normas sobre (a organización y funcionamiento de las entidades del Orden Nacional, se expiden disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones", señala en su artículo 6° lo siguiente: "Principio de coordinación.- En virtud del principio de coordinación y colaboración, las autoridades administrativas deben garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales. En consecuencia,

prestarán su colaboración a las demás entidades para facilitar el ejercicio de sus funciones y se abstendrá de impedir o estorbar su cumplimiento por los órganos, dependencias, organismos y entidades titulares",

ñ) Que en virtud del presente Convenio, el DADEP normaliza la tenencia con IDARTES y con la SECRETARÍA DE CULTURA de parte del área del inmueble ubicado en la AVCL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad once (11) de Suba,

o) El presente convenio se celebra bajo la modalidad de selección de contratación directa, de conformidad con lo dispuesto en el literal c) del numeral 4" del artículo 2° de la Ley 1150 de 2007, modificado por el artículo 92 de la Ley 1474 de 2011, bajo el entendido que las obligaciones derivadas del presente convenio interadministrativo tienen relación directa con el objeto y funciones propias de las partes contratantes. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Con base en las consideraciones antes señaladas, se acordaron las siguientes cláusulas:

“PRIMERA- OBJETO: El DADEP entrega al IDARTES y a la SECRETARIA DE CULTURA a título gratuito el uso, costumbres, goce y disfrute, de parte del inmueble ubicado en la AVCL 170 67 51 de la Urbanización San José de Bavaria V Sector de la Localidad Once (11) de Suba, en cuyo predio se encuentra construido el CENTRO CULTURAL BIBLIOTECA PÚBLICA JULIO MARIO SANTO DOMINGO. ALCANCE AL OBJETO: LA SECRETARÍA DE CULTURA recibe el área del inmueble correspondiente a la Biblioteca e IDARTES el área correspondiente al Teatro Mayor y al Teatro Estudio, de acuerdo con el total de las áreas establecidas en el plano arquitectónico, allegado por la SECRETARIA DE CULTURA y el IDARTES, las cuales se describen a continuación: Las áreas que lo componen se describen de la siguiente manera: (...)”

De otro lado, para suscribir el convenio de asociación N° 000334 de 2009, entre la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, La Orquesta Filarmónica de Bogotá y la Fundación Cine Colombia, se tuvieron en cuenta las siguientes consideraciones:

(...) 12. Que para dar cumplimiento a la función asignada, la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte y la Orquesta Filarmónica de Bogotá, han adelantado gestiones orientadas a la consecución de COGESTORES PRIVADOS con conocimiento estratégico, gerencial y de gestión empresarial que realizarán aportes destinados a la gestión y operación cultural del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo.

13. Que LA FUNDACIÓN CINE COLOMBIA ha manifestado su interés en contribuir al desarrollo cultural de Bogotá D.C. mediante la realización de aportes destinados a la operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", como COGESTOR PRIVADO, (...)

15. Que en el marco de este Convenio de Asociación los COGESTORES PÚBLICOS y El COGESTOR PRIVADO establecerán el modelo de administración, gestión y operación del

Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo".

16. Que los COGESTORES PÚBLICOS y EL COGESTOR PRIVADO se comprometen a realizar las apropiaciones presupuestales necesarias para la administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo". (...) (Subrayados fuera de texto)

En razón a lo anterior, las Partes acordaron las siguientes cláusulas:

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para llevar a cabo la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", en el marco de las políticas culturales del Distrito Capital.

CLÁUSULA SEGUNDA.- APORTES: los COGESTORES PÚBLICOS y EL COGESTOR PRIVADO aportarán los recursos necesarios para la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo"

PARÁGRAFO PRIMERO. Los COGESTORES PÚBLICOS realizarán los aportes para la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Experimental del "Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo", de acuerdo a las apropiaciones presupuestales que se destinen para el efecto en cada vigencia fiscal. Con este propósito adelantarán los trámites necesarios para obtener la disponibilidad presupuestal de los recursos". (Subrayados fuera de texto)

Por último, en la comunicación mediante la cual se solicita el concepto, se señala lo siguiente: "La fundación Cine Colombia (hoy la Fundación Amigos del Teatro Mayor) suscribió un contrato de fiducia mercantil de administración y pagos denominado Fideicomiso Teatro Julio Mario Santo Domingo, el cual actuará en calidad de Fideicomitente dando cumplimiento a la cláusula Tercera del Otrosí número dos al convenio de asociación 334 de 2009.

El contrato de fiducia tendrá por objeto realizar los pagos favor de los destinatarios de los pagos o giros y mientras se realizan dichos pagos se reinvertirán en inversiones temporales o Cartera Colectivas administradas por Alianza previo acuerdo de las partes. A su vez, se entregará a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaria de Hacienda del Distrito Capital con periodicidad mensual durante la ejecución del presente contrato y al termino del mismo, los rendimientos financieros que se generen los recursos entregados por los aportantes que ostenten en calidad de cogestores públicos en el convenio de asociación". (Subrayados fuera de texto)

En principio se debe tener en cuenta el contexto legal definido en el Título XXIX del Código Civil en referencia al Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, establece:

“ARTICULO 2200. DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que 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. (...)

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. (...)

No obstante, debe tenerse en cuenta que, para pactar la entrega de bienes inmuebles mediante un contrato de comodato, el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 impone a las entidades restricciones, al señalar lo siguiente:

“Artículo 38º.- Las entidades públicas no podrán dar en comodato sus inmuebles sino únicamente a otras entidades públicas, sindicatos, cooperativas, asociaciones y fundaciones que no repartan utilidades entre sus asociados o fundadores ni adjudiquen sus activos en el momento de su liquidación a los mismos, juntas de acción comunal, fondos de empleados y las demás que puedan asimilarse a las anteriores, y por un término máximo de cinco (5) años, renovables”. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, también debe observarse lo dispuesto por el Artículo 355 de la Constitución Política Nacional, el cual señala que “Ninguna de las ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones en favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado”. Asunto que fue reglamentado por los decretos nacionales N° 777 de 1992 y 2459 de 1993.

De otro lado, la Contraloría de Bogotá D.C., en el informe presentado como resultado de la auditoría desarrollada en cumplimiento de la Resolución Reglamentaria 014 del 15 de junio de 2012 y del Plan de Auditoría Distrital PAD 2012, Ciclo III, IDARTES- para hacer seguimiento al Convenio de Asociación 334 de 2009, señala lo siguiente:

“CONVENIO DE ASOCIACIÓN 000334 DE 2009

Para efectos de dar cumplimiento a lo ordenado por los Decretos 505 de 2006 y 498 de 2009 la Secretaria Distrital de Cultura, Recreación y Deporte, la Orquesta Filarmónica de Bogotá D.C. (COGESTOR PÚBLICO) y la Fundación Cine Colombia (COGESTOR PRIVADO) suscribieron el Convenio de Asociación No. 000334, el 12 de noviembre de 2009, cuyo objeto es el siguiente:

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para llevar a cabo la gestión, administración operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Estudio del “Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo”, con miras a su auto sostenibilidad y desarrollo en el marco de las políticas culturales del Distrito Capital".

Este convenio surge entonces como una iniciativa del sector de buscar la implementación de un modelo de gestión que le permita al Estado articularse con los privados de manera que el sostenimiento de este tipo de equipamientos cuente de manera significativa con capital privado y de gestión y que no solo se sostenga de capital público.

El convenio tiene sustento en el artículo 355 de la Constitución Política que autoriza la celebración de contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro, de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público, acordes con el Plan Nacional de Desarrollo y con los Planes Seccionales de Desarrollo y en el Artículo 96 de la Ley 489 de 1998, con la observancia de los principios señalados en el Artículo 209 de la C.P. (...)

Es importante precisar que para el manejo de los recursos que hacen parte del Convenio 034/2009 se estableció lo siguiente: "CLÁUSULA TERCERA. MANEJO DE LOS RECURSOS. Los aportes en dinero que realicen LOS COGESTORES PÚBLICOS y EL COGESTOR PRIVADO para el cumplimiento del convenio, así como los demás recursos monetarios que se obtengan para el cumplimiento del presente convenio, se manejarán en el negocio fiduciario que se celebre para el efecto, constituido por EL COGESTOR PRIVADO, según las normas que rigen la materia y en las condiciones que establezca el Comité Directivo, o mediante el mecanismo que para tal fin señale esta instancia de Dirección del Convenio. Este contrato o instrumento se celebrará a solicitud y a instancias de EL COGESTOR PRIVADO en consideración al aporte mayoritario del mismo."

Por su parte en cuanto al contenido de las obligaciones de las partes, específicamente en las relativas al EL COGESTOR PRIVADO en la cláusula séptima, OBLIGACIONES DEL COGESTOR PRIVADO, se estableció la siguiente:

“Realizar los aportes económicos, (...), destinados a la gestión, administración, operación y funcionamiento del Teatro Mayor y del Teatro Estudio del Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo”. (...)

“Constituir el negocio fiduciario o el mecanismo que el Comité Directivo determine a través del cual se manejen los recursos que los cogestores públicos y privados aporten directamente al desarrollo del presente convenio, en los términos previstos en el mismo; (...)”.

De la lectura del convenio se observa que EL COGESTOR PRIVADO también se compromete a: i) gestionar ante las entidades públicas y privadas la consecución de recursos para el funcionamiento de los Teatros y ii) asumir los costos administración, gestión y operación durante los primeros seis meses y el costo de la nómina administrativa y de funcionamiento de los Teatros, para lo cual su aporte siempre será superior al de los COGESTORES PÚBLICOS.

En actas del Comité Directivo de la asociación público- privada, se (...) decidió canalizar los recursos, asignaciones, donaciones y aporte dinerarios concedidos a su operación, a través de un PATRIMONIO AUTÓNOMO en una fiduciaria.

Cumpliendo dicha directriz, la Fundación Cine Colombia como COGESTOR PRIVADO celebró un contrato de Fiducia mercantil de administración, inversión y pagos con Alianza Fiduciaria S.A. el 21 de octubre de 2010, a través del cual se constituyó el patrimonio autónomo e independiente y separado de los patrimonios de las partes denominado “FIDEICOMISO TEATRO JULIO MARIO SANTO DOMINGO” (...).

Actúa como fideicomitente la Fundación Cine Colombia en el marco del convenio; como beneficiario el IDARTES o quien haga sus veces y en todo caso si lo anterior no fuere posible el beneficiario será el Distrito Capital a través de la SCR D; se especifica el manejo de mínimo dos subcuentas separadas para efectos del manejo independiente de los recursos de los aportantes públicos y privados y la obligación por parte de la Fiducia de consignar a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría de Hacienda Distrital los rendimientos de los recursos aportados por los cogestores público.” (Subrayados fuera de texto)

2. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

El Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 127, 128, 129 y 130, señala:

“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son:

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Subrayados fuera de texto)

En las normas técnicas contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública precedente, párrafos 141 y 165, se dispone lo siguiente:

“9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos

141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general. (...)

9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente

recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.” (Subrayados fuera de texto)

El Manual de procedimientos de contabilidad pública, en el Capítulo III, numeral 25, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, se establece:

“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. (...)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)” (Subrayados fuera de texto)

También, el citado Manual de procedimientos de contabilidad pública, en el Capítulo XVIII, numeral 1, Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Actividades Realizadas Conjuntamente, dispone:

“1. APLICACIÓN CONTABLE

Una actividad realizada conjuntamente es el acuerdo contractual en virtud de la cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante.

Existen tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: Operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Estos negocios tienen dos o más entidades vinculadas por un acuerdo que establece la existencia de control conjunto.

2. OPERACIONES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control.” (Subrayado fuera de texto)

3. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON EL NUEVO MARCO NORMATIVO CONTABLE PARA ENTIDADES DE GOBIERNO (RESOLUCIÓN 1º 533 DE 2015)

Con respecto a su inquietud, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad." (Subrayados fuera de texto)

A su vez, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, emitidas por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución N° 533 de 2015, establecen lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

También, las citadas Normas dispuestas como anexo a la Resolución No 533 de 2015, en el Capítulo I, numeral 7.1., indica lo siguiente:

“7.1. 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. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

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. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables”. (Subrayado fuera de texto)

Tales Normas antes citadas, en el Capítulo IV INGRESOS, establecen lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

2. EN RELACIÓN CON EL RECONOCIMIENTO DEL INMUEBLE RECIBIDO MEDIANTE UN CONTRATO DE COMODATO

1.1. En relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente

Dado que en el marco del convenio interadministrativo de comodato N° 110-129-161-0-2014, suscrito entre Bogotá D.C. - Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (Comodante) y la Secretaría Distrital de Cultura Recreación y Deporte y el Instituto Distrital de las Artes – IDARTES como comodatarias, recibieron del DADEP los terrenos y edificación que conforman el denominado “Centro Cultural Biblioteca Pública Julio Mario Santo Domingo”, en cumplimiento de lo dispuesto en el en el Capítulo III, numeral 25, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, corresponde a cada entidad reconocer su contabilidad, tal infraestructura en proporción a las áreas bajo su responsabilidad.

Para tal efecto deberán registrar el bien recibido por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

1.2. En relación con el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno (Resolución N° 533 de 2015)

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirмен si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan cuál entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen cuál entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a) Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, cuando esta sea parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien. En tal caso, si se trata de una entidad de gobierno debe acreditar la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante debe

registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como gasto, mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencia condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno.

Por su parte, la entidad comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, si la comodataria es una entidad de gobierno.

b) Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. Si la entidad comodataria se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, también debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c) El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

2. EN RELACIÓN CON EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS RECAUDO POR VENTA DE BOLETERÍA Y DE LOS APORTES DE GESTORES PÚBLICOS Y PRIVADOS (CONVENIO INTERADMINISTRATIVO 334 DE 2009)

El reconocimiento contable de los hechos económicos que surgen de la ejecución del “Convenio de Asociación 000334 de 2009, suscrito entre la Secretaria Distrital de Cultura, el IDRD, el IDARTES (Cogestor público) y la Fundación Amigos del Teatro Mayor (Cogestor privado), depende de lo establecido en las cláusulas pactadas en el acuerdo, por cuanto estas deben precisar, entre otros aspectos, la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, naturaleza y monto de recursos

aportados, derechos y obligaciones de las partes, entidad principal, entidad gestora, control o titularidad sobre los recursos ejecutados, control o titularidad de los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en cumplimiento del mismo, control y participación sobre los ingresos, participación en los costos y gastos, y formalidades para la legalización de los dineros ejecutados.

De la documentación recibida no se vislumbra con claridad la esencia económica para cada una de las partes intervinientes en los convenios, pues no es posible, por ejemplo precisar la entidad titular de los ingresos o si estos se comparten entre quienes intervienen en el acuerdo, razón por la cual es necesario tener en cuenta los siguientes escenarios:

- a. Una relación de agencia, donde las entidades públicas distritales participantes (principales) mantiene el control sobre los recursos entregados y poseen derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos tanto de los dineros aportados como del conjunto de inmuebles que conforma el Teatro Mayor y el Teatro Experimental, hoy Teatro Estudio y, como resultado de su aplicación, se atiende únicamente el cometido estatal de las entidades distritales. El GESTOR (Agente) no entrega bienes y servicios a la población por su cuenta y riesgo y, cuando lo realiza, lo hace por cuenta y riesgo de las entidades distritales.
- b. Una operación conjunta donde las entidades del Distrito Capital entregan recursos financieros e inmuebles para que el gestor (entidad privada) los gestione sin que las demás pierdan el control sobre los mismos, caso en el que todas las entidades participantes, incluido el gestor, comparten los bienes, ingresos, costos o gastos en proporción a los recursos aportados o de conformidad con lo pactado.
- c) Una concesión, caso en que los activos y las mejoras deben reconocerse en la contabilidad de la entidad concedente, siempre que: 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, y que las mejoras, si las hubiere, retornen finalizado el acuerdo de concesión.

Lo anterior, por cuanto en el literal i) de las consideraciones para la suscripción del Convenio interadministrativo de comodato N° 110-129-161-0-2014, se indica que el 12 de junio de 2014 se suscribió el contrato de concesión N° 000082 entre la Secretaría de Cultura y la Caja Colombiana de Subsidio Familiar-COLSUBSIDIO, cuyo objeto es otorgar en concesión la operación, explotación, administración y prestación de servicios de la Red Capital de Bibliotecas públicas de Bogotá- BiblioRed de la Secretaria de Cultura.

Por lo anterior, corresponde a las entidades participantes en el convenio revisar y analizar conjuntamente lo pactado, aplicando su juicio profesional para establecer la realidad económica subyacente de los diferentes eventos surgidos de su cumplimiento, para determinar el procedimiento contable pertinente.

CONCEPTO No. 20162000040061 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Propiedades, Planta y Equipo Bienes de Uso Público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de vías de transporte construidas con recursos del Departamento y del Municipio Reconocimiento de la sede administrativa del Polideportivo del Instituto para el deporte y la recreación de Tauramena y los bienes asociados al mismo.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo Bienes de Uso Público
	SUBTEMA	Reconocimiento de vías de transporte construidas con recursos del Departamento y del Municipio Reconocimiento de la sede administrativa del Polideportivo del Instituto para el deporte y la recreación de Tauramena y los bienes asociados al mismo. Reconocimiento de la Edificación construida por el Municipio como terminal de transporte, utilizada como parqueadero, y de los salones de su propiedad que son utilizados por el Sena y las Universidades en virtud de convenios interadministrativos. Reconocimiento de las edificaciones utilizadas por los colegios departamentales cuya información es agregada por el Departamento Criterios establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno para el reconocimiento de un activo.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de Valores, y que no captan ni Administran ahorro del público
	TEMA	Intangibles Subvenciones
	SUBTEMA	Reconocimiento de Activo Intangible, por parte de la Empresa de Servicios Públicos EMSET S.A E.S.P, del derecho al uso de la infraestructura que es controlada por el Municipio de Tauramena.

Doctora
FLOR OMAIRA ROA NUÑEZ
Área Contable del Municipio de Tauramena
Tauramena - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500076772 del 01 de diciembre de 2016, en el cual formula las siguientes consultas:

- Relata que en el Municipio cuenta con una vía secundaria que ha sido construida con aportes realizados por empresas particulares, el Departamento del Casanare y con recursos del Municipio, por lo cual plantea la siguiente pregunta:

“¿Qué Entidad Pública debe registrar este bien de beneficio y uso público de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública actual y también a partir del 1 de Enero de 2017. Esto teniendo en cuenta que las vías secundarias son de competencia de los Departamentos.”

- En el Municipio de Tauramena existe el Instituto para el Deporte y la Recreación de Tauramena INDERTA, cuyo objetivo es fomentar el deporte y la recreación de los habitantes del municipio ofreciendo servicios de beneficio comunitario. El INDERTA, tiene su sede administrativa en el Polideportivo de propiedad del Municipio, en donde también funciona, un gimnasio, una cancha de baloncesto cubierta y unas canchas de tejo, las cuales son administradas por el INDERTA, pero adicionalmente el INDERTA administra otros bienes de beneficio y uso público que están ubicados alrededor del Polideportivo, tales como: cancha de baloncesto cubierta, cancha de football, pista de patine, pista de atletismo, cancha de tenis y un eskate park.

Adicionalmente señala que actualmente no existe ningún acto administrativo suscrito entre las dos Entidades, para la administración de estos bienes y pregunta lo siguiente:

“¿Es necesario suscribir algún acto administrativo entre las dos Entidades para la administración de estos bienes por parte del INDERTA, esto teniendo en cuenta que el INDERTA es un ente descentralizado del Municipio?”

¿Cuál Entidad de las dos debe registrar estos bienes de beneficio y uso público de acuerdo al régimen de contabilidad actual y a partir del 1 de enero de 2017?

¿Para el caso del Polideportivo, donde funciona la parte administrativa del INDERTA y a su vez funcionan bienes de beneficio y uso público, en qué subcuenta se deben registrar, con el actual régimen y también a partir del 1 de enero de 2017? “

¿Cuál sería el procedimiento correcto para cuantificar del polideportivo el valor que corresponde a la parte administrativa y a los bienes de uso público, esto debido a que de acuerdo al contrato mediante el cual se construyó el polideportivo no es posible cuantificar el valor que corresponde a las oficinas?

¿En este caso es obligatorio reflejar contablemente en forma separada el valor del Polideportivo donde funciona la parte administrativa y donde funcionan los bienes de uso público? “

- En el Municipio de Tauramena, funciona la Empresa Municipal de Servicios Públicos de Tauramena S.A. E.S.P. (EMSET SA. E.S.P.), donde el Municipio de Tauramena tiene una participación del 99%. Actualmente la EMSETI utiliza las redes de acueducto, alcantarillado y aguas lluvias, la planta de tratamiento de agua potable y la planta de tratamiento de residuos sólidos, para la prestación de los servicios de acueducto, aseo y alcantarillado, los cuales son de propiedad del Municipio y de acuerdo a una reunión realizada entre las dos Entidades hemos llegado a la conclusión que el Municipio a pesar que no existe ningún contrato suscrito entre las dos entidades tiene el control de estos bienes debido a que el tiene la capacidad para definir el uso que la EMSET debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura y la capacidad del Municipio para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Para este caso al revisar el Concepto No. 20162000000701 del 14-Enero-2016, el Municipio reconoce estos activos, aplicando la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y la EMSET registrará un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado

por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, considerando que el derecho de explotación fue otorgado por el Municipio a la empresa operadora de forma gratuita.

(...)

Para el caso de la EMSET, como lo que ellos están recibiendo es un derecho al uso de unos bienes y dado que no es posible hallar su valor razonable, ni el costo de reposición, deben medirlos por el valor en libros de la entidad que cede el recurso, es decir el Municipio.

Cuál sería para este caso el valor en libros de ese derecho? ¿Es el valor en libros que tiene registrado el Municipio de las redes de acueducto, alcantarillado y aguas lluvias, la planta de tratamiento de agua potable y la planta de tratamiento de residuos sólidos? Si así es, esto afectaría las finanzas de la EMSET, debido al pago del Impuesto a la Riqueza que se genera al registrar este intangible y a su vez el pago del impuesto de renta sobre el ingreso por subvenciones.

¿Por favor nos indican, cual es el valor en libros para este caso? ¿Puede la EMSET, aplicar lo establecido en la norma 2.2 Subvenciones, numeral 4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación

¿Para que el Municipio registre estos bienes de acuerdo a la norma 3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE necesariamente debe tener firmado un contrato de concesión entre las dos Entidades? ¿Puede firmarse entre las dos entidades un contrato de comodato y aplicar la norma 3. Acuerdos de Concesión desde la perspectiva de la Empresa Concedente?

3. En el Municipio de Tauramena, existe una edificación que fue construida como terminal de transporte, el cual nunca fue habilitado legalmente como terminal de transporte. Actualmente en una parte de esta edificación y en los parqueaderos funciona el parador de los buses intermunicipales que llegan al Municipio, la cual está siendo administrada por el Municipio. En la otra parte de la edificación actualmente funcionan unos salones de clase, donde el SENA y la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, ofrecen programas de educación en virtud de convenios de cooperación suscritos con estas Entidades, en los cuales el Municipio garantiza la infraestructura y demás bienes necesarios para que se ofrezcan estos programas.

¿En qué subcuenta se debe registrar esta edificación a partir del 1 de Enero de 2017? Ajunto el Convenio No. 055 suscrito con la UPTC. ¿En qué subcuenta se deben registrar

contablemente los bienes muebles, tales como computadores, videos beam y escritorios que el Municipio les ha entregado, para que ofrezcan estos programas de educación?

5. Actualmente todas las edificaciones donde funcionan los colegios que se encuentran ubicados en el Municipio de Tauramena, están registrados en la contabilidad de cada uno de los colegios, quienes a su vez agregan la información al Departamento de Casanare. El Municipio de Tauramena, quien es el propietario de las edificaciones y los terrenos, no tiene registrado ninguno de estos bienes, ¿A partir del 1 de enero de 2017 se continúa igual o el Municipio debe realizar algún registro contable y si es así que norma debemos aplicar?

6. El Marco conceptual en su numeral 6.1.1. Activos, establece: Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

¿Cuál de los cinco anteriores criterios se debe cumplir para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, puede ser un solo criterio de esos, o pueden ser dos, o tres?

CONSIDERACIONES

Consideraciones transversales a los puntos Nro. 1, 2, 4 y 5

El párrafo 176 del Plan General de Contabilidad contenido en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), define los Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, así:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.

177. Los bienes de uso públicos e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

Por su parte, el Marco conceptual para Entidades de Gobierno, anexo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, con relación a las características que debe cumplir la información contable, señala:

“Características fundamentales: Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios. Se consideran características fundamentales de la información financiera, las siguientes: Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, 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 la entidad 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 entidad. (Subrayado fuera de texto)

De cara al nuevo Marco Normativo expedido por la CGN mediante la Resolución N° 533 de 2015 para entidades de Gobierno, el Marco Conceptual anexo a esta Resolución, define los activos como:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros... (...)

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio...

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este... (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo... (...) (Subrayado fuera de texto)

Este mismo Marco Conceptual indica en su Sección 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, específicamente en el apartado 6.2.1 Reconocimiento de activos, que:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 11 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N°533 de 2015, dispone lo siguiente:

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 11 se incluye la norma para Bienes de Uso Público, que dispone lo siguiente:

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1. Reconocimiento Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización.

Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero.

Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables. Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas. Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado

(...)

11.2. Medición Inicial Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos 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 del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Así mismo, el Instructivo 002 del 2015 expedido para Entidades de Gobierno, con relación a los bienes de uso público, dispone lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.

- Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; (...)
 - Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, 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.

Por su parte el catálogo de cuentas expedido para Entidades de Gobierno mediante la Resolución N° 620 de 2015 describe el grupo 17- BIENES DE USO PÚBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, así:

“DESCRIPCIÓN

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de a) los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de Entidades de Gobierno, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización; ... También incluye los bienes de uso público construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión.”

Este Grupo contiene diferentes cuentas y subcuentas para el registro de los bienes de uso público, según se encuentren en, en construcción, en construcción. Adicionalmente, la Resolución N° 468 de 2016, habilitó las cuentas y subcuentas que deben ser utilizadas para el registro del terreno, en forma separada.

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

También el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, incluye la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual plantea en su sección de reconocimiento:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...”

Consideraciones al punto 3:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con el costo de reposición, señala:

“6.3.4.4. Costo de reposición El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. (...)”

El numeral 12 del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexa a la Resolución N° 414 de 2014, con relación a la medición de los activos intangibles, señala:

“12- Activos Intangibles (...)”

3. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. (...)

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.

Por su parte el numeral 2. Ayudas gubernamentales y subvenciones del mismo Marco Normativo, con relación a la medición de las subvenciones, dispone lo siguiente:

2.2.2. Medición

Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. ...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.

Consideraciones al punto 6:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros

equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

CONCLUSIÓN

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

- Con relación al registro de la vía secundaria que ha sido construida recursos del Departamento y del Municipio, a la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la entidad que debe registrar el bien es aquella que tenga la competencia para su administración, según como se hayan definido por las partes involucradas en los convenios suscritos para la construcción de esta vía.

Por su parte, a partir de la aplicación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, la entidad que debe incorporar en la contabilidad el bien, es aquella en cabeza de la cual se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir quien tenga el control, y que espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico, además de contar con una medición fiable del bien.

Ahora bien, si bajo los criterios del RCP precedente no se configuran las condiciones para el reconocimiento de la vía como un activo, pero bajo los criterios del nuevo Marco normativo para entidades de Gobierno si, entonces para incorporarlo en la contabilidad, de conformidad con el Instructivo N° 002 de 2015, deberá registrarse en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES, afectando la subcuenta 314510-Bienes de Uso público de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, para lo cual debe tenerse en cuenta que el valor del terreno se reconoce por separado, en las cuentas y subcuentas habilitadas para tal fin mediante la Resolución N° 620 de 2016 y sus modificaciones. Para efectos de la medición deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 1.1.10 del Instructivo N° 002 de 2015.

Si como consecuencia de ello, a alguna entidad le corresponde desincorporar esta vía de su contabilidad, cancelará el saldo de las cuentas que correspondan al Grupo 17-BIENES DE USO

PUBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES y su respectiva depreciación, afectando la subcuenta 314510-Bienes de uso público, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

2. Con relación a los interrogantes sobre el Instituto para el Deporte y la Recreación (INDERTA), le manifiesto:

- Respecto de la inexistencia de acto administrativo para la administración del Polideportivo y de los demás bienes a cargo del INDERTA, debe tenerse en cuenta que es consustancial a la administración, soportar todas las actuaciones mediante actos jurídicos o administrativos, razón por la cual es una situación que debe resolverse entre el Municipio y del Instituto, de conformidad con la regulación superior que les aplique, a efectos de tener claro el contexto jurídico, económico y administrativo para las partes involucradas.
- Para el registro contable de los bienes asociados al polideportivo, en primer lugar debe examinarse las características de los mismos para establecer si efectivamente se cumplen con las definiciones y criterios para reconocerse activos como Bienes de Uso Público, o si más bien, los activos están haciendo parte del conjunto de recursos mediante los cuales la entidad cumple su cometido estatal, caso en el cual deberían reconocerse más bien como Propiedades Planta y Equipo, para lo cual debe atenderse a los siguientes lineamientos:

Bajo el RCP precedente, si se trata de bienes que cumplen con las características de bienes de uso público, es decir que están totalmente al servicio de la colectividad, debe registrarlos la entidad que los tiene bajo su administración, en las subcuentas y cuentas del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES.

Por su parte si se trata de bienes que cumplen las características de Propiedades, planta y equipo, el reconocimiento contable debe ser efectuado por la entidad que los esté utilizando para el cumplimiento de su cometido estatal, así dentro de ello se permita el acceso al público, deben registrarlos en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, a la luz del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 533 del 2015 y sus modificaciones, el reconocimiento contable debe hacerlo la entidad en la cual se configuren los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir quien tenga el control, y que espere obtener un potencial de servicio, además de contar con una medición fiable, bien sea en las subcuentas y cuentas del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, o en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Con relación al reconocimiento de la parte administrativa del Polideportivo, tanto bajo el RCP precedente, como a la luz del nuevo Marco Normativo y sus modificaciones, corresponde a las entidades definir quien cumple con las las condiciones para el reconocimiento de un activo, es decir quien tenga el control, y que espere obtener un potencial de servicio. El registro contable corresponde en las subcuentas y cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, mientras que los demás bienes deben observarse lo indicado en literal b del punto anterior.

- Para la medición de la parte administrativa del polideportivo y de los demás bienes, deberán efectuar la estimación fiable de lo que corresponde a cada clase de activos, si efectivamente existirá diferencia, proceder al reconocimiento como Propiedades, planta y equipo o como bienes de Uso público, según corresponda. En caso de agotar las gestiones para su medición de forma separada y no se logre obtener un valor fiable por cada parte, la entidad clasificará el activo de acuerdo a la parte más representativa sobre el total del bien, atendiendo la característica fundamental de relevancia de la información contable.
- Referente a las inquietudes sobre los bienes que son propiedad del Municipio y que fueron entregados a la Empresa de Servicios Públicos domiciliarios (EMSET S.A) para su uso, si las entidades definieron que el Municipio controla la Infraestructura, por cuanto tiene la capacidad para definir el uso que la EMSET debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta la titularidad legal, el acceso a la infraestructura y la capacidad del Municipio para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que la infraestructura se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, será la entidad territorial la que deba reconocerlos en su contabilidad.

Si correlativamente para EMSET S.A. se configura la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de esa infraestructura otorgada por el Municipio, considerando que la empresa debe medir el activo intangible conforme a la Norma de subvenciones y teniendo cuenta que éste no cuenta con un valor razonable y no se encuentra reconocido en la contabilidad del Municipio, la empresa debe estimar su costo de reposición, esto es, el efectivo o equivalente al efectivo que se debería pagar en una transacción hipotética para adquirir un activo intangible similar al que se tiene; razón por la cual, la empresa debe estimar cuanto le cobraría el Municipio para adquirir el derecho de explotación de la infraestructura.

Respecto a la inquietud de si es necesario que se firme un contrato de concesión entre las dos entidades o un contrato de comodato para que el Municipio registre estos bienes, debe

tenerse en cuenta que es consustancial a la administración, soportar todas las actuaciones mediante actos jurídicos o administrativos, razón por la cual es una situación que debe resolverse entre el Municipio y del Instituto, de conformidad con la regulación superior que les aplique, a efectos de tener claro el contexto jurídico, económico y administrativo para las partes involucradas, como se indicó en párrafos precedentes.

- Respecto del interrogante sobre la edificación que fue construida como terminal de transporte y donde actualmente funciona como parqueadero del Municipio, se concluye que este inmueble forma parte del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en la medida que la entidad lo utiliza para sus fines administrativos.

Por otra parte, respecto a los salones y bienes muebles que suministra al SENA y a las Universidades para programas de educación en virtud de convenios de cooperación, conjuntamente entre las entidades que suscriben los convenios debe definir a quien corresponde el control y el potencial de servicios o beneficios económicos de estos bienes, en los términos señalados en los párrafos anteriores, la cual será quien los reconoce en su situación financiera como activos.

- Sobre la inquietud relacionada con el reconocimiento de las edificaciones donde funcionan los colegios que se agregan a la contabilidad del Departamento, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para las Entidades de Gobierno, define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso será reconocido como activo si cumple las tres características expuestas.

Como consecuencia de ello, las entidades correlacionadas con el hecho económico deberán conjuntamente evaluar y decidir cuál de ellas cumple sustancialmente los preceptos antes mencionados, para reconocer el bien inmueble como un activo.

6. Respecto del interrogante sobre cuál de los cinco criterios planteados en el numeral 6.1.1. Activos, es preciso advertir que deben tenerse en cuenta integralmente todos los aspectos relacionados con el derecho sobre el uso del bien, la posibilidad de ceder el uso a un tercero, disponer del activo a través de su venta, beneficiarse de la revalorización de los recursos o recibir corrientes de flujo de efectivo, entre otros factores que puedan desprenderse de la realidad subyacente de la transacción.

Como consecuencia de ello, pueden presentarse diferentes circunstancias que ameritan procedimientos contables distintos. A manera de ejemplo, en los casos de los comodatos se pueden configurar los siguientes eventos para efectos de establecer cuál de las dos entidades

tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Ver otros relacionados conceptos con esta clasificación

Concepto No. 20162000033441 del 03-11-2016
 20162000034151 del 08-11-2016
 20162000034151 del 08-11-2016
 20162000035541 del 15-11-2016
 20162000037491 del 24-11-2016
 20162000037511 del 24-11-2016
 20162000037571 del 24-11-2016
 20162000037701 del 24-11-2016
 20162000038641 del 09-12-2016

5.7. BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20162000017051 DEL 22-06-16

MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
----------------------------	--------------------------------------------

1	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento y actualización del valor de bienes históricos y culturales. Separación en el reconocimiento de un bien histórico y cultural y su terreno.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Reconocimiento y actualización del valor de bienes históricos y culturales. Separación en el reconocimiento de un bien histórico y cultural y su terreno.

Doctora

MERLYN VARGAS MONTENEGRO

Coordinadora Grupo de Gestión Administrativa y de Servicios

Ministerio de Cultura

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500035652, de fecha 10 de mayo de 2016, en la cual solicita definir a la luz del Régimen de Contabilidad Pública precedente y lo contemplado en el Marco Normativo para entidades de Gobierno, expedido mediante Resolución 533 de 2015, las siguientes preguntas sobre bienes históricos y culturales:

- ¿Debe el Ministerio de Cultura realizar algún tipo de avalúo a los bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural (BIC)?
- ¿Sobre qué valor deben aparecer registrados en la contabilidad?
- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

Al respecto, me permito manifestarle que a continuación se dará respuesta en el orden de sus preguntas:

CONSIDERACIONES

- ¿Debe el Ministerio de Cultura realizar algún tipo de avalúo a los bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural (BIC)?

- ¿Sobre qué valor deben aparecer registrados en la contabilidad?

Al respecto, el Régimen de Contabilidad Pública precedente, en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relaciona como una de las condiciones para el reconocimiento de los hechos económicos, la siguiente:

“130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos.” (Subrayado fuera de texto)

En relación con los Bienes históricos y culturales, los párrafos 176, 177 y 180 del PGCP, establecen lo siguiente:

“176. Noción. Comprenden los bienes de uso público administrados por la entidad contable pública titular del derecho de dominio, destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional, orientados a generar bienestar social, incluidos los bienes construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión, así como los destinados a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución.”

177. Los bienes de uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico y no son objeto de actualización. Para el reconocimiento de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales.

180. El reconocimiento de los bienes de uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, en el Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, se contempla en la Norma de bienes históricos y culturales, lo siguiente:

“Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

- es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;
- son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
- puede ser difícil estimar su vida útil.

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

Medición inicial. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. (...)

Medición posterior. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.”

- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

En cuanto a esta pregunta ni el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, ni el Marco normativo aplicable a entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015 y sus anexos, emitida por la Contaduría General de la Nación, hacen referencia al reconocimiento individual de la propiedad y el terreno cuando la propiedad sea clasificada como bien histórico y cultural.

CONCLUSIÓN

La entidad deberá observar inicialmente la clasificación de los Bienes de Interés Cultural (BIC). Cuando la entidad reconoce estos bienes según lo contenido en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la declaratoria de los mismos como bienes históricos y culturales, es la que permite clasificar los activos dentro de esta categoría.

Sin embargo, cuando se observa el hecho económico desde la perspectiva del Marco normativo aplicable a entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, la entidad debe observar el uso que le dará al bien y esto determinará si este se clasifica como bien histórico y cultural, bien de uso público, propiedad planta y equipo o propiedad de inversión. Si las condiciones del uso del activo permiten concluir que este debe clasificarse como un bien histórico y cultural, deberá comprobarse si existe la declaratoria que lo legitime como tal. En caso de que el activo no sea clasificado como bien histórico y cultural, deberá observarse lo estipulado por la norma que represente fielmente la realidad de la esencia económica del hecho.

Si el bien es clasificado como bien histórico y cultural, entonces se concluye lo siguiente al respecto de sus preguntas:

- ¿Debe el Ministerio de Cultura realizar algún tipo de avalúo a los bienes inmuebles declarados como Bienes de Interés Cultural (BIC)?

De no contarse con una medición fiable, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el Marco normativo contable para entidades de Gobierno, no es necesario hacer avalúos a los bienes clasificados como históricos y culturales para reconocer, actualizar o determinar su medición posterior.

- ¿Sobre qué valor deben aparecer registrados en la contabilidad?

Acorde con el Régimen de Contabilidad Pública precedente, los bienes históricos y culturales deberán ser reconocidos por el costo histórico siempre que estos se puedan medir fiablemente; en caso de que la medición no sea fiable, estos deberán ser revelados utilizando información cualitativa y/o cuantitativa en notas a los estados financieros.

En cuanto al Marco normativo para entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, los bienes históricos y culturales deben reconocerse por el costo en la medición inicial y posterior. Sin embargo, es necesario que el valor por el cual estos bienes son reconocidos sea fiable, en los términos de la medición inicial contemplados en la norma de bienes históricos y culturales.

- ¿Es necesario registrar de manera independiente el valor de la edificación y del terreno?

En el caso de los bienes históricos y culturales, tanto en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, como en el Marco normativo contable para entidades de Gobierno, no es necesario reconocer de manera independiente la edificación y el terreno. Si la entidad dispone

de la información separada, podrá efectuar registros independientes a nivel de auxiliares o de la opción que la plataforma informática le permita.

CONCEPTO No. 20162000022441 DEL 24-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público, históricos y culturales
	SUBTEMAS	Manejo contable de bienes de arte y cultura que son declarados como históricos y culturales, o que deben ser reclasificados a Propiedades, planta y Equipo.

Doctora
 ARAMINTA BELTRÁN URREGO
 Directora Administrativa y Financiera
 Ministerio de Relaciones Exteriores
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500050542, del 26 de julio de 2016, mediante la cual solicita se le indique, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el tratamiento contable de los bienes que el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores tiene registrados en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, para lo cual explica lo siguiente:

“El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores el 31 de diciembre de 2015 envió a la Dirección de Patrimonio del Ministerio de Cultura registro fotográfico e información de mapas, muebles, libros y obras de arte de propiedad del Fondo, para que se pudiera identificar cuáles y cuántos de estos bienes se consideran Bienes de interés cultural.

El Ministerio de Cultura pudo establecer que 394 bienes se encuentran protegidos por la Resolución No. 395 de 2006 del Ministerio de Cultura y que 1.156 bienes de los cuales son esculturas, cuadros, figuras precolombinas, libros etc., el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores puede solicitar la declaratoria como bienes de arte y cultura.

Por lo anterior, surge el interrogante si estos bienes se pueden seguir dejando en la cuenta 1960 bienes de arte y cultura y en las subcuentas 196001 obra de arte, 196007 libros y publicaciones de investigación y consulta y 196090 otros bienes de arte y cultura, mientras se

hace la declaratoria, o si por el contrario estos bienes los reclasificamos en la cuenta de propiedad planta y equipo, para lo cual solicitamos nos indiquen a que cuenta contable debemos reclasificarlas.”

CONSIDERACIONES

El numeral 12 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, del Marco Normativo para entidades de gobierno, expedido mediante la Resolución N° 533 de 2015, señala:

“12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015 describe las siguientes cuentas, así:

1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obras de arte; los bienes de culto; las joyas; los elementos de museo; los elementos musicales; los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad; así como los de las entidades que prestan el servicio de biblioteca, entre otros. Estos elementos son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios.

1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes tangibles que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, los cuales han sido construidos o adquiridos, y cuyo dominio y administración pertenece a la entidad”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los bienes de arte y cultura que hayan sido declarado como bienes históricos y culturales, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deben ser registrados en las subcuentas respectivas de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, siempre que no cumplan con los criterios para ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo.

Por su parte aquellos bienes que no cuenten con la declaratoria como bienes históricos y culturales y la entidad determine que cumplen con los criterios para ser reconocidos como Propiedades, planta y equipo, deben ser registrados en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA, habilitada en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000038701 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Clasificación y presentación de cementerios entregados en concesión

Señora
MARY ISABEL CRISTACHO
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos (UAESP)
Contadora
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500066572, del 16 de octubre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de la

clasificación y presentación de los cementerios de Bogotá entregados en concesión, como propiedad planta y equipo o como bienes de uso público. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, respecto al reconocimiento y medición de los activos asociados a los contratos de concesión, señala lo siguiente:

(...) 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 u otros medios, cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. (...)

(...) 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. (...) (Subrayado fuera del texto)

La norma sobre Propiedad, Planta y Equipo, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que:

(...) Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...) (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la norma sobre Bienes de Uso Público, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que:

(...) Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...) (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Los activos que se operan bajo los contratos de concesión, como es el caso de los cementerios, se tratan de acuerdo con la norma de bienes de uso público, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; en la medida que corresponden a activos destinados para el uso de la comunidad y, en consecuencia, están al servicio de esta en forma permanente.

No harán parte del grupo de activos de propiedad, planta y equipo, dado que estos recursos no se destinan para la producción o suministro de bienes; ni para la prestación de servicios; ni para propósitos administrativos; ni para generar ingresos producto de su arrendamiento; y tampoco para ser arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento.

CONCEPTO No. 20162000040031 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento del predio sobre el cual se construirá el Museo de la Memoria en la ciudad de Bogotá D.C.

Doctora
 ESPERANZA BELTRAN
 Profesional Especializado
 Centro Nacional de Memoria Histórica
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007732-2, del día 24 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Requiriendo definir en la Política Contable correspondiente a Bienes de Uso Público, solicito su valioso concepto para el reconocimiento del registro correspondiente al predio donde se construirá el Museo Nacional de la Memoria, que es propiedad del Distrito.

Activo que se recibe sin contraprestación y consulto si se registra como un ingreso sin contraprestación NICSP23 y ya no sería su control en cuentas de orden como lo indica el concepto 20152000033391 del 12 de agosto de 2015 emitido sobre la doctrina del Régimen de Contabilidad Pública Precedente”

CONSIDERACIONES

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

Ley 298 de 1996, establece:

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

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

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

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

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para

negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayados fuera de texto)

Sobre el reconocimiento de la propiedad, planta y equipo y de bienes de uso público, las Normas para el reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidad de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado. (...)

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; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.1 Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas. (...)

Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público, se reconocerán por separado. (...)

11.2. Medición Inicial

Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos 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 del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La CGN, de acuerdo con sus funciones, resolverá su consulta de cara al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, emitido mediante Resolución N° 533 de 2015.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para las Entidades de Gobierno, define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso será reconocido como activo si cumple las tres características expuestas.

Ahora bien, las entidades correlacionadas con el hecho económico deberán conjuntamente evaluar y decidir cuál de ellas cumple sustancialmente los preceptos antes mencionados, para reconocer el predio como un activo. Adicionalmente, en las notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

Para el reconocimiento del terreno, la entidad debe examinar a la luz del Marco Normativo vigente para las Entidades de Gobierno, la intención que tenga con dicho bien y determinar el tratamiento contable que debe aplicar según sea el caso.

A continuación se plantean algunas posibles alternativas de reconocimiento, de acuerdo a quien ejerza el control y obtenga un potencial de servicio o beneficios económicos del bien:

- Si el Distrito ha transferido sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al predio al Centro Nacional de Memoria Histórica – CNMH, este es quien ejerce control y obtiene un potencial de servicio del bien, y además se destina para uso, goce y disfrute de la colectividad y se encuentra al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, entonces lo incorporará en su contabilidad así: débito en la cuenta según corresponda del grupo 17 – BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y crédito a la subcuenta 442807 – Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428 – OTRAS TRANSFERENCIAS. En efecto, el Distrito lo retirará de su contabilidad, reconocerá un gasto por transferencia de bienes entregados sin contraprestación y realizará las revelaciones pertinentes.

- Si los riesgos y beneficios asociados al predio se mantienen en cabeza del Distrito, este mantendrá el activo en su contabilidad de acuerdo a la destinación y clasificación que el mismo le dé, y el CNMH realizará las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000040071 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Medición inicial de las obras de arte, archivos personales y libros de la colección patrimonial

Doctor
 ORLANDO URIBE VILLA
 Secretario de Despacho
 Secretaría de Hacienda - Alcaldía de Medellín
 Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007721-2, del día 24 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“La Biblioteca Pública Piloto de Medellín para América Latina, cuenta actualmente con algunas obras de arte archivos personales como: correspondencias, diarios, documentos inéditos, manuscritos de personajes reconocidos a nivel local y nacional y libros de la colección patrimonial, adquiridas bajo la modalidad de donación, de las cuales no se tienen soportes de valor de dichas donaciones y por tanto no se encuentran reconocidas contablemente.

Estas obras de arte, archivos personales y libros de la colección patrimonial, por sus características clasificarían dentro del rubro de bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura cuenta 1721, de acuerdo con la resolución 620 de 2015 y su modificación resolución 468 de 2016. (...)

Dado que no hay un mercado activo que le permita a la Entidad determinar un valor de mercado o costo de reposición, ninguna de estas opciones sería viable para la Entidad, por lo tanto la norma otorga la opción de mantenerlo al valor inicialmente reconocido, pero estos bienes no se encuentran reconocidos contablemente. (...)

A la fecha la Entidad no cuenta con un rubro presupuestal destinado a la realización de Avalúos Técnicos, dado que los recursos fueron destinados a actividades de inversión y funcionamiento en cumplimiento de su objeto social.

Que opciones de medición inicial tiene la entidad para estos elementos si a la fecha no se tiene un rubro presupuestal para realizar el avalúo?”

CONSIDERACIONES

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

El instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, mediante el cual la Contaduría General de la Nación (CGN) orienta las actividades para la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

“1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el

flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Cuando una entidad gestiona un activo con el fin de prestar un servicio y no con el propósito de obtener flujos de caja ni un rendimiento comercial que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo, el activo se considera no generador de efectivo. Los bienes y servicios generados por estos activos pueden ser para consumo individual o colectivo y se suministran en mercados no competitivos. El uso y disposición de tales activos se puede restringir dado que muchos de ellos son especializados y, en algunos casos, de uso privativo por parte de las entidades de gobierno. Son ejemplos de estos bienes, los bienes de uso público; los bienes históricos y culturales; los destinados a la recreación, el deporte y la salvaguarda de la soberanía nacional y, en general, los activos utilizados para distribuir bienes y servicios en forma gratuita o a precios de no mercado.

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor 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 entidad con dicho recurso. (...)

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 ulteriores, se cumplen las condiciones para su reconocimiento. (...)

1.1.10. Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Frente a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas. (...)

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido." (Subrayado fuera del texto)

La Resolución N° 693 de 06 de diciembre de 2016, en su artículo primero modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, así:

“Período de preparación obligatoria: Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN. (...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La medición inicial para el reconocimiento de las obras de arte, archivos personales y libros de la colección patrimonial adquiridos en una transacción sin contraprestación como bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura, de acuerdo al instructivo N° 002 de 2015, se realizará por el valor de mercado en la fecha en que se adquirieron, si esto no es posible, se determinará el costo de reposición de los bienes a esa fecha. Ahora bien, si no es viable fijar ni el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá los bienes al valor inicialmente reconocidos.

No obstante, el instructivo indica que si al momento de la preparación de los estados financieros, el activo no cumple con los criterios de reconocimiento, tal como lo es carecer de medición fiable, se revelará en notas cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante para los usuarios de la información. En ese caso, el bien será reconocido en un periodo posterior cuando se cumpla la totalidad de condiciones para su reconocimiento.

CONCEPTO No. 20162000040271 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Determinación del valor inicial de los bienes de uso público. Instructivo N° 002 de 2015

Doctora

NELLY PATRICIA RAMOS HERNÁNDEZ

Jefe Oficina Asesora Jurídica

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-007501-2 del 11 de noviembre de 2016, mediante la cual el Instituto Geográfico

Agustín Codazzi-IGAC trasladó la comunicación 20161100151831 del IDR, en donde se refiere a la aplicación de la normatividad del IGAC para la implementación del Marco Normativo contable por las entidades de Gobierno.

Al respecto el IDR solicitaba al IGAC:

“1. ¿El valor de los ‘saldos iniciales’ bajo el numeral 1.1.10 del Instructivo N°002 de 2015 corresponde a un avalúo comercial en los términos de la Resolución 620 de 1998 (sic) del IGAC?”

2. A la luz del artículo 2° del Decreto Nacional 1420 de 1998, la determinación del valor de los “saldos iniciales” bajo el numeral 1.1.10. del Instructivo No. 002 de 2015 ¿Puede ser realizado por una persona natural o jurídica distinta a una Lonja de Propiedad Raíz o el IGAC?

3. ¿La determinación de los “saldos iniciales” debe ser avaluado siguiendo las metodologías de la Resolución 620 de 1998 (sic) del IGAC o las del numeral 1.1.10. del Instructivo No. 002 de 2015? ¿0 ambas?, Y en tal caso, ¿Qué se debe tener en cuenta de la Resolución 620 de 1998 (sic) del IGAC y qué del numeral 1.1.10. del Instructivo No. 002 de 2015 para la definición de la metodología?

4. ¿Los “saldos iniciales” bajo el numeral 1.1.10. del Instructivo No. 002 de 2015 corresponden a un avalúo corporativo en los términos de la Ley 1673 de 2013?”

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para entidades de gobierno, adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, señala los criterios o bases que las entidades aplicarán para la medición de los activos, de los cuales en el numeral 6.3.4.4., el Costo de reposición corresponde: “a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. Por ejemplo, el costo de reposición de un vehículo es menor para una entidad que usualmente adquiere un número muy elevado de vehículos en una única transacción y es, regularmente, capaz de negociar descuentos que para una entidad que compra vehículos individualmente.

Dado que las entidades usualmente adquieren sus activos por los medios más económicos disponibles, el costo de reposición refleja los procesos de adquisición o construcción que la entidad sigue generalmente.

Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio será comprando un activo que sea similar al que se controla, el costo de reposición se basa en un activo alternativo si esa opción proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo. La determinación del costo de reposición de un activo según las bases de una decisión óptima refleja las necesidades potenciales del servicio prestado por el activo.

El potencial de servicio restante es aquel que la entidad es capaz de utilizar o espera utilizar, teniendo en cuenta la necesidad de mantener la capacidad de servicio suficiente para hacer frente a contingencias. Esto es así porque en determinadas circunstancias, se requiere mantener una mayor capacidad que la demandada por razones de seguridad o por otros motivos. Por ejemplo, el servicio de bomberos necesita disponer de equipos en reserva para prestar servicios en caso de emergencia. Tal sobrecapacidad o capacidad de reserva forma parte del potencial de servicio que requiere la entidad.

Cuando el costo de reposición se utiliza, el costo de los servicios refleja el valor de los activos en el momento en que se consumen para la prestación de los servicios (y no el costo de adquisición). Esto proporciona una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.3.4.5. se refiere al Valor de Mercado como, “es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables). (Subrayado fuera de texto)

En un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado proporciona información útil, dado que refleja fielmente el valor de los activos de la entidad porque estos no pueden valer menos que el valor de mercado (puesto que la entidad puede obtener ese valor vendiéndolo) ni pueden valer más que el valor de mercado (debido a que la entidad puede obtener un

potencial de servicio equivalente o la capacidad de generar beneficios económicos comprando el mismo activo).”

Ahora bien, el numeral 1.1.10. del Instructivo N° 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales de los Bienes de uso público, señala:

“De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Frente a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

- Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.
- Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:
- Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.(...)

- Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Conforme a las consideraciones señaladas, en relación con la aplicación del Instructivo 002 de 2015 nos permitimos señalar:

Las entidades públicas están obligadas a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, en tal sentido, para determinar los saldos iniciales de la contabilidad por la implementación del Nuevo marco de regulación aplicarán el Instructivo 002 de 2015, el cual dispone que para medir los Bienes de uso público se calculará alguna de los siguientes valores: 1- El costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor. 2- El costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Para el primer caso, el costo de los bienes de uso público, adquiridos en una transacción sin contraprestación, corresponderá al valor de mercado en la fecha en que se adquirió; esta misma norma señala que si no es posible determinar el valor de mercado, puede tomarse el costo de reposición en la fecha en que se adquirió y aún si no se cuenta con valor de mercado ni de reposición la entidad mantiene el valor del activo por el valor inicialmente reconocido.

Cuando se toma el costo de reposición a nuevo depreciado, el costo se determinará con la ejecución de un avalúo técnico, el cual determinará la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. No obstante, en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio corresponderá a un activo similar al que se controla, en donde el costo de reposición será un activo alternativo si este proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

Como puede apreciarse, la normatividad contable pública señala los criterios para determinar el valor inicial de los activos y cuando se trata de valor de mercado, se tendrá en cuenta que el mercado en el cual se negocia el bien debe ser, abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado e

imparcial si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción en la determinación de los precios actuales.

En consecuencia, en la implementación del nuevo Marco normativo al definir el valor inicial de las cifras contables las entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del RCP, deberán aplicar lo dispuesto en el instructivo 002 de 2015, lo cual no podrá desconocerse cuando se trata de determinar el valor de los bienes de uso público.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000000691 del 14-01-2016
 20162000015661 del 10-06-2016
 20162000026061 del 09-09-2016
 20162000028791 del 26-09-2016
 20162000031871 del 19-10-2016
 20162000040061 del 21-12-2016

5.8. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.9. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20162000013681 DEL 19-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de patrimonios autónomos

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de patrimonios autónomos

JOHN EDWARD TORRES PINILLA
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500027592, de fecha 11 de abril de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“De la manera más atenta me permito solicitar concepto técnico — contable en relación con las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos?
2. Dado que en muchas ocasiones las entidades de gobierno (Sic) transfieren recursos a Patrimonios Autónomos, en cumplimiento de contratos de fiducia mercantil de administración y pagos, y que una parte de los mismos son mantenidos en cuentas de ahorro para cubrir pagos en el corto plazo, me permito consultar si tratándose de esos recursos disponibles en efectivo los mismos deben incorporarse en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública como fideicomitente, o si por el contrario al estar en un patrimonio autónomo no deben hacer parte de dicho Estado.
3. Si una entidad pública entrega recursos a patrimonios autónomos y el tratamiento contable de los recursos es reconocido por las sociedades fiduciarias bajo la regulación expedida para el sector privado y la misma difiere del nuevo marco normativo, el proceso de homologación para efectos de la incorporación de la información contable en la entidad pública fideicomitente debe ser de criterios (regulación, políticas contables, valoraciones, estimaciones, etc.) o simplemente de cuentas? O deben las sociedades fiduciarias llevar la contabilidad de los patrimonios autónomos de acuerdo con el nuevo marco normativo y no con la regulación aplicable a ese tipo de sociedades?
4. De acuerdo con la capacitación realizada por la CGN con respecto a políticas contables, cambios en las estimaciones y errores, se expresó que el cambio en una estimación contable debe ser siempre prospectiva; no obstante me permito consultar si en aquellos casos en los cuales se da un cambio en una estimación contable en un período intermedio es posible realizar de manera retroactiva al 1 de enero del periodo corriente recálculos para que los Estados Financieros revelen información como si el cambio en la estimación se hubiera dado

desde el inicio del período. Esto en aquellos casos en que hacer los recálculos sea posible, pues de ser así se garantizaría la consistencia en la aplicación de una estimación.”

Adicionalmente, el solicitante suministra información vía correo electrónico al respecto del numeral 4 de la consulta, en los siguientes términos:

“(…) en atención a su consulta me permito señalarle que me refiero a estimaciones como el cambio en el método de valuación de inventarios; el cambio de un método de depreciación o amortización de activos; o el cambio en una vida útil de un activo que no se genere por un error o por algo que le haya sucedido al activo como una mejora, adición o sustitución. Todos estos cambios serían en un período intermedio pues a mi modo de ver, el cambio en una estimación puede ser retroactiva si sucede en el mismo período y le es posible a la entidad hacer recálculos para que la información contable refleje tal cambio como si se hubiese aplicado desde el inicio de la vigencia, es decir desde el 1 de enero.”

Al respecto, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

- Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

En el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno expedido mediante la Resolución 620 de 2015, se describe la cuenta “DERECHOS EN FIDEICOMISO”, de la siguiente manera:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.”
(Subrayado fuera del texto)

En relación con el Marco normativo para empresas que no cotizan en mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, la CGN expidió el concepto No. 20132000004931 del 3 de marzo de 2016.

- Incorporación de los recursos disponibles en efectivo en los patrimonios autónomos, en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública fideicomitente

En la Norma de Presentación de Estados Financieros del Marco normativo para entidades de Gobierno, se expresa lo siguiente:

“PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

Los equivalentes al efectivo representan inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. (...)

Otra información a revelar

La entidad revelará la siguiente información:

- a) los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo;
 - b) una conciliación de los saldos del estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes en el estado de situación financiera; sin embargo, no se requerirá que la entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe descrito en el estado de situación financiera;
 - c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado;
 - d) las transacciones de inversión o financiación que no hayan requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo; y
 - e) un informe en el cual se desagregue, por un lado, la información correspondiente a cada uno de los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo y, por el otro, la información correspondiente a recursos de uso restringido en forma comparativa con el periodo anterior.”
(Subrayado fuera del texto)
- Uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente

Tanto en el Marco conceptual para entidades de Gobierno incorporado en el anexo a la Resolución 533 de 2015, como en el Marco conceptual para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público incorporado en el anexo a la Resolución 414 de 2014, una de las características cualitativas que debe observar la información financiera es la de Representación fiel, la cual se plantea en el sentido de que para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos y que esa representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

De igual modo, en los dos marcos normativos uno de los principios de contabilidad que deben observar las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general es el de Uniformidad, el cual se define en los siguientes términos:

“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 debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas”.

De otra parte, el artículo 2° de la Resolución 598 de 2014, expedida por la CGN, indica: “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.”

- Efecto del cambio en estimaciones contables en un período intermedio

La Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

“Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de

política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

(...)” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público anexo a la Resolución 414 de 2014 expedido por la Contaduría General de la Nación, establece:

“Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la empresa para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor razonable de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, y las obligaciones por garantías concedidas.

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información contable. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de

política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros si el cambio afecta a todos ellos. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

Cuando la empresa adopte un cambio en una estimación contable, revelará a) la naturaleza del cambio; b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros y c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

- Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

El tratamiento contable de estos recursos dependerá del marco normativo de contabilidad que aplique la entidad fideicomitente, esto es, el definido para las entidades de gobierno o el definido para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Para las entidades que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución 533 de 2015:

Cuando el recurso es entregado al patrimonio autónomo mediante contrato de fiducia mercantil, procede la reclasificación del efectivo a la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Adicionalmente, deberá incorporar a su contabilidad los hechos económicos generados en la ejecución de los recursos, ajustando el saldo del derecho fiduciario.

Para las empresas que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución 414 de 2014:

Para el caso concreto se remite al consultante al concepto No. 20132000004931 del 3 de marzo de 2016, del cual se anexa copia.

- Incorporación de los recursos disponibles en efectivo en los patrimonios autónomos, en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN:

Los pagos efectuados con recursos colocados en cuentas de ahorro en fiducia mercantil deberán ser incorporados al Estado de Flujos de Efectivo según la naturaleza de la operación realizada en actividades de operación, inversión o financiación acorde con la norma de Presentación de estados financieros. Como complemento, al importe reconocido en dicho estado, la entidad deberá elaborar una nota relacionada con las transacciones mencionadas, indicando que las partidas no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo procedente directamente de cuentas corrientes o de ahorros, controladas y administradas por la entidad, sino que han requerido el uso de recursos entregados en fiducia mercantil. Esto tomando como referencia las revelaciones que se deben hacer sobre el Estado de flujos de efectivo.

- Uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015 o en el anexo de la Resolución 414 de 2014:

Con el fin de que la información financiera sea útil, debe representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza con una descripción del hecho que sea completa, neutral, y libre de error significativo. Por ello, el fideicomitente, que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil, debe incorporar los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso y esta incorporación debe hacerse con base en políticas contables uniformes con las propias. Si la información contable entregada por la fiduciaria se elabora con base en políticas contables diferentes, los saldos deberán ser ajustados según las políticas contables del fideicomitente.

Por otro lado, el responsable de elaborar la información financiera con base en las políticas del fideicomitente dependerá de lo pactado contractualmente, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 2º de la Resolución 598 de 2014.

- Efecto del cambio en estimaciones contables en un período intermedio

Bien sea a la luz del Marco normativo para entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015) o del Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público (Resolución 414 de 2014), los cambios de estimación se aplican prospectivamente. De allí que se deba interpretar que la aplicación posterior inicia en el momento en que se dé el cambio en la estimación con independencia de que este cambio ocurra en un momento dentro del periodo contable. Sin embargo y solamente cuando la nueva información obtenida afecte hechos económicos sucedidos previos al cambio de la estimación, se ajustará el valor de los hechos ocurridos previamente dentro del mismo periodo en un único registro de ajuste en el momento en que entra a operar el cambio; no obstante, la entidad o empresa deberá evaluar si el hecho implica un error, caso en el que se deberá aplicar lo relativo a corrección de errores.

CONCEPTO No. 20162000026521 DEL 15-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Precedente
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los anticipos

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los anticipos

Doctor
OSCAR JAMES MEJÍA DUQUE
Contador

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550005394-2, del 3 de agosto de 2016, en la cual consulta:

“... ¿De qué forma se debe contabilizar los recursos públicos que son entregados en forma anticipada a operadores privados?”

Este Despacho da respuesta de los registros a realizar por parte del ICBF, en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios... “

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad, 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” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Los importes entregados por el ICBF a operadores privados en calidad de anticipos se deben reconocer con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 hasta el 31 de diciembre de 2016, o en la respectiva subcuenta de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, a partir del 1 de enero de 2017 en aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, y un crédito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, cada vez que surta una legalización de dichos recursos, con ocasión de la recepción de los bienes o servicios contratados, el ICBF, debe disminuir por el valor de los recursos utilizados y el derecho por anticipos.

CONCEPTO No. 20162000031871 DEL 19-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos biológicos Propiedades, planta y equipo Inventarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de alevinos

Doctor
 LUIS FRANCISCO GÓMEZ LIZARAZO
 Coordinador Administrativo
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500057702, del 24 de agosto de 2016, en la cual solicitan ampliar la respuesta obtenida en la mesa de trabajo realizada el día 25 de mayo de 2016 celebrada con la Subcontaduría de Centralización de la Información, en donde se expresaba que:

“Teniendo en cuenta el hallazgo de la Contraloría General de la República por la falta del registro contable relacionado con la cuantificación en la producción y el valor de cada reproductor y alevino, comedidamente me permito solicitar su valiosa colaboración para que nos ilustren en cuanto al reconocimiento, valoración, amortización y registro contable de Activos Biológicos (...)”

La entidad adjunta el convenio firmado con la Fundación Fauna Caribe de Colombia – FFCC y Manual de Procedimiento para la Producción de Alevinos de Tilapia *Oreochromis niloticus* y *Oreochromis spp* BAJO EL SISTEMA DE INCUBACIÓN ARTIFICIAL. ESTACIÓN PISCÍCOLA DE REPELÓN-ATLÁNTICO.

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.” (Subrayados fuera de texto)

A la luz de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, anexas a la mencionada Resolución, en la Norma de activos biológicos se establece:

“Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras es decir...

Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. (...)

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.”

Adicionalmente, en la Norma de inventarios, se estipula:

“Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas, que se tengan con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.” (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, en la Norma de propiedades, planta y equipo, se señala:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

Como complemento, en el Convenio de Asociación N° 000202 de 2016, celebrado entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca -AUNAP- y Fundación Fauna Caribe Colombiana FFCC, se lee en su consideración N° 6:

“Que la acuicultura, como consecuencia de la reducción sistemática del volumen de capturas, pasa a ser una actividad productiva alternativa que permite disminuir la presión que tradicionalmente se ha ejercido sobre los recursos pesqueros. Debido al auge que se ha venido dando en la actividad de piscicultura, las estaciones de Repelón (Atlántico), Gigante (Huila) y Bahía Málaga (Valle del Cauca) de acuicultura marina, de propiedad de la AUNAP, deben atender la producción de alevinos con destino a actividades de fomento, ventas, así como de repoblamiento de los diferentes complejos cenagosos de la cuenca Magdalénica, haciendo casi que imposible que aquellas cubran todas las necesidades de alevinos de las siete (7) regionales.”

CONCLUSIÓN

Dado que la información suministrada se refiere a los alevinos, el tratamiento contable descrito hará referencia solamente a estos. De allí que la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) inicialmente debe determinar si los alevinos constituyen un activo para la entidad; para lo cual deberá evaluar si tiene control sobre los mismos, observando como mínimo:

- Si se obtienen beneficios económicos o el potencial de servicios del activo.
- Si la entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Si la entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Si existe una medición monetaria fiable del activo.

Si, con base en las anteriores características, y otras que la entidad considere pertinentes en consonancia con el Marco Conceptual para entidades de gobierno, concluye que no existe un activo, entonces la entidad no reconocerá los alevinos como tal. En cambio, si se concluye que

los alevinos son activos para la AUNAP, deberá contemplarse la existencia de los siguientes tres escenarios:

a) Los alevinos son adquiridos por la AUNAP con fines de producción agrícola, además sufren un proceso de transformación biológica antes de ser distribuidos o vendidos. En este caso, la AUNAP deberá reconocerlos como activos a la luz de la Norma de activos biológicos.

b) Los alevinos son adquiridos por la AUNAP para ser distribuidos o vendidos sin que estos sufran una transformación biológica. En este caso, la AUNAP deberá reconocerlos como activos según lo contemplado en la Norma de inventarios.

c) Los alevinos son adquiridos con fines de investigación, educación, seguridad, o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola. En este caso, la AUNAP deberá reconocerlos como activos según lo prescrito en la Norma de propiedades, planta y equipo.

En cuanto al reconocimiento, medición inicial y posterior y registro de los alevinos, como ya se expresó, deberán efectuarse de conformidad con la Norma que aplique, según lo estipulado en los párrafos anteriores.

Es preciso advertir que bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, no se contempla amortización para ninguno de los tres escenarios expuestos.

CONCEPTO No. 20162000034831 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los encargos fiduciarios constituidos por COLPENSIONES

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Coordinadora Grupo de Gestión Contable
 COLPENSIONES
 Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006349-2, del 19 de septiembre de 2016, en la cual solicita orientación sobre cómo realizar el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los encargos fiduciarios constituidos por COLPENSIONES tanto para el régimen de prima media con prestación definida como para el programa de beneficios económicos periódicos.

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

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 533 de 2015 mediante la cual incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicables a las Entidades de Gobierno definidas en su artículo 2º. Por su parte, la Resolución 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016), incorpora al RCP, el Catálogo General de Cuentas que deben observar dichas entidades de gobierno.

En el negocio fiduciario existe un acto de confianza en virtud del cual una persona entrega a una sociedad fiduciaria uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Este concepto incluye los encargos fiduciarios, los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos, y la fiducia mercantil.

Los negocios denominados de fiducia pública, tal como lo menciona la Sentencia No. C-086 de 1995 de la Corte Constitucional, se asimilan a un encargo fiduciario más que a una fiducia mercantil.

Para el caso de los encargos fiduciarios, la Superintendencia Financiera a través de la Circular Básica Jurídica C.E 029 de 2014, en la Parte II, Título II, capítulo 1, numeral 1.1, señala que “Cuando hay transferencia de la propiedad de los bienes se está ante la denominada fiducia mercantil regulada en el art. 1226 y siguientes del C.Cio. Si no hay transferencia de la propiedad se está ante un encargo fiduciario y aplican a éstos las disposiciones que regulan el contrato de fiducia mercantil y, subsidiariamente, las disposiciones del C.Cio en relación con el contrato de mandato en los términos señalados en el numeral 1 del art. 146 del EOSF” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la Superintendencia Financiera identifica varios contratos fiduciarios, cuando hace referencia al contrato de fiducia de inversión, establece en el numeral 5.1.1 del capítulo 1 del

título II de la parte II que “(...) las operaciones de fiducia de inversión se pueden celebrar por medio de contratos de fiducia mercantil o de encargos fiduciarios, es necesario que en dichos contratos se indique de manera precisa cuál de las dos modalidades anteriores se está adoptando (...)”. Adicionalmente, en el numeral 5.1.2 se señala que “La destinación de los recursos recibidos a título de negocio fiduciario de inversión sólo puede ser establecida por el propio fideicomitente debiéndose aplicar, en su defecto, el mecanismo subsidiario previsto en el numeral 3 art. 151 del EOSF. Por tanto, la entidad fiduciaria en ningún caso y de manera unilateral puede señalar tal destinación y en consecuencia esa destinación no puede hallarse pre-impresa en los modelos de contrato que se utilicen para instrumentalizar la respectiva relación jurídica” (Subrayado fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior, los negocios fiduciarios con destinación específica, consagran como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente. Lo anterior conlleva, de una parte, a que los encargos fiduciarios generados bajo esta figura conformarán un portafolio de inversión con los recursos recibidos, y de otra, a que el fideicomitente tenga en cuenta lo establecido en la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez para el reconocimiento y medición de tales inversiones.

Con respecto a las cuentas donde se debe reconocer estos tipo de negocios, en el anexo de la Resolución 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016), señala en la descripción de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN que allí se registrarán “...los recursos en efectivo a favor de la entidad 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” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, se indica que dicha cuenta se debitará por el valor de los recursos entregados en efectivo o por el valor de los derechos recaudados, y se acreditará por el valor de los recursos reintegrados en efectivo así como por el valor de los pasivos pagados.

CONCLUSIONES

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

El tratamiento contable de los negocios fiduciarios desde la perspectiva del fideicomitente dependerá de si existe o no transferencia de la propiedad de los bienes. De acuerdo con las características de los encargos fiduciarios manejados por COLPENSIONES, se deberá reconocer un encargo fiduciario bajo la figura de fiducia de inversión con destinación específica, en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero. Para este tipo de fiducia se manejarán diferentes tiempos: El momento de

establecer la fiducia, cuando la sociedad fiduciaria informa sobre el tipo de inversión realizada y finalmente la actualización de la inversión de acuerdo al tipo de inversión a realizar.

En el momento de establecer la fiducia, la entidad fideicomitente deberá debitar la subcuenta 190802-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la sociedad fiduciaria informa sobre el tipo de inversión realizada, la fideicomitente deberá reconocer la inversión debitando las subcuentas correspondientes de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditando la subcuenta 190802-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. En adelante, la actualización de la inversión se realizará con base en lo establecido en la Norma de Inversiones de Administración de Liquidez.

CONCEPTO No. 20162000034631 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento, medición y revelación de los Softwares desarrollados internamente por la Entidad.

Doctora

SANDRA MILENA SANJUAN ACERO

Coordinadora Grupo Contabilidad

Instituto de Hidrología Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM)

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006618-2, del 5 de octubre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“De manera atenta solicito su colaboración en emitir concepto al INSTITUTO DE HIDROLOGIA, METEOROLOGIA Y ESTUDIOS AMBIENTALES — IDEAM, donde nos indique el proceso que se debe seguir en el control, medición, reconocimiento y revelación referente a los software que desarrolla la Entidad por funcionarios de la Oficina de Informática y Telecomunicaciones para el cumplimiento de su cometido estatal, el cual es “apoyo técnico y científico al Sistema Nacional Ambiental, generar conocimiento, producir información confiable, consistente y oportuna, sobre el estado y las dinámicas de los recursos naturales y del medio ambiente, que facilite la definición y ajustes de las políticas ambientales y la toma de decisiones por parte de los sectores público, privado y la ciudadanía en general”.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 establece los criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los activos intangibles generados internamente en los siguientes términos:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

La entidad 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 entidad 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 entidad 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 entidad 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 futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad 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 este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente. (...)

15.2. Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. (...)

15.2.2. 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 resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. 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.

El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Estos desembolsos comprenderán, entre otros los siguientes: costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible, los costos de beneficios a los empleados relacionados con la generación del activo intangible, honorarios para registrar los derechos legales, y amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente, los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido, seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

15.3. 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 entidad. El cargo por amortización de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos. (...)

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 o del potencial de servicio. 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 entidad aplicará lo establecido en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o en la Norma de Deterioro del Valor de los Activos No Generadores de Efectivo. 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 resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

15.4. Baja en cuentas

Un activo intangible se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando el activo intangible queda permanentemente retirado de uso y no se esperan beneficios económicos futuros por su disposición o un potencial de servicio. La pérdida o ganancia fruto de la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

15.5. Revelaciones

La entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:

- a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- b) los métodos de amortización utilizados;
- c) la descripción de si las vidas útiles de los activos intangibles son finitas o indefinidas;
- d) las razones para estimar que la vida útil de un activo intangible es indefinida;
- e) el valor en libros bruto y la amortización acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable;
- f) el valor de la amortización de los activos intangibles reconocida en el resultado durante el periodo;
- g) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable que muestre por separado lo siguiente: adiciones realizadas, disposiciones o ventas, adquisiciones, amortización, pérdidas por deterioro del valor y otros cambios;
- h) el valor por el que se hayan reconocido inicialmente los activos intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación;
- i) el valor en libros de los activos intangibles cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellos que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- j) la descripción, valor en libros y periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad; y
- k) el valor de los desembolsos para investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gasto durante el periodo". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

El Marco Normativo para las Entidades de Gobierno establece los criterios de reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los activos intangibles generados internamente producto de una fase de desarrollo, lo cual incluye, entre otros, los softwares desarrollados internamente por la Entidad, siempre y cuando se puedan identificar y separar los desembolsos que hacen parte de la fase de investigación de los que corresponden a la fase de desarrollo.

Con base en la Norma de activos intangibles, la entidad debe evaluar, para cada caso particular, el tratamiento que le debe dar a los programas informáticos desarrollados internamente, teniendo en cuenta las directrices generales emitidas por la CGN y transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Respecto al control, no es competencia de la CGN pronunciarse al respecto, toda vez que ello corresponde a acciones administrativas que deben adoptarse al interior de cada entidad.

CONCEPTO No. 20162000035731 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento embargos

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Coordinador Grupo de Gestión Contable
Colpensiones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016-550-007048-2, del 24 de octubre de 2016, mediante la cual solicita concepto técnico de cómo debe realizar el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelación de los

embargos decretados a Colpensiones de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para el efecto, nos indica:

“La totalidad de los recursos del Fondo de Reservas Pensionales administrados por Colpensiones, están restringidos y destinados a cubrir las operaciones del fondo común de naturaleza pública del Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida, conforme a lo establecido en el Artículo 32 de la Ley 100 de 23 diciembre de 1993 y el Decreto 1888 de 3 de 1994.

Sin embargo, en la cuenta 147013-Otros Deudores-Embargos Judiciales de Colpensiones se encuentran registrados embargos judiciales que le fueron realizados antes del 28 de septiembre de 2012 al Instituto de Seguros Sociales – ISS hoy Liquidado, y que a la fecha no se ha determinado dicho proceso.

De igual forma, en esta misma cuenta se encuentran registrados los embargos que le han sido realizados a Colpensiones.”

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y modificado por la Resolución 468 de 2016, del RCP describe las siguientes cuentas:

8390-OTRAS CUENTAS DE ORDEN DE CONTROL: “Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente”

En la estructura de esta cuenta se encuentra creada la subcuenta 839006-Recursos embargados.

1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA: “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.”

En la estructura de esta cuenta se encuentra creada la subcuenta 190903-Depósitos judiciales.

CONCLUSIÓN

Con la notificación del embargo, se registra un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Con la constitución del título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante, se cancelan las cuentas de orden y, simultáneamente, se registra un débito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA y un crédito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, es preciso señalar que la CGN se encuentra desarrollando el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en el contexto del Marco normativo para entidades de gobierno, el cual se publicará para comentarios de los interesados.

CONCEPTO No. 20162000037491 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Intangibles Propiedades, planta y equipo Ingresos con contraprestación Arrendamientos Activos biológicos Asuntos no contemplados en una categoría específica
	SUBTEMAS	- Aplicación del costo atribuido a los activos intangibles y a los libros de la biblioteca - Uso de diferentes mediciones para las clases de activos - Reconocimiento de ingresos por matrículas que están muy por debajo de lo que cuesta el semestre del estudiante - Uso de las vidas útiles establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente - Reconocimiento del convenio suscrito entre la Universidad Tecnológica de Pereira y SUEJE (antes Alma Mater) como negocio conjunto - Identificación de la materialidad en el valor de los activos

	<ul style="list-style-type: none"> - Instructivo de activos de menor cuantía a partir del 2017 - Montos mínimos para hacer avalúo de los bienes - Traspaso de riesgos cuando se entrega un punto dentro del campus de la Universidad en arrendamiento - Reconocimiento de los arrendamientos recibidos por los puntos de cafeterías y fotocopias - Aplicación de la Norma de activos biológicos dada la venta ocasional de plantas ornamentales
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 LUZ DARY SEPÚLVEDA
 Contratista para NICSP
 Universidad Tecnológica de Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500065412, del 3 de octubre del 2016, en la cual solicita concepto según lo estipulado en la Resolución 533 de 2015 y sus anexos, emitida por la CGN, en relación con los siguientes asuntos:

- 1) ¿Se puede aplicar el costo atribuido a los activos intangibles y a los libros de la biblioteca?
- 2) ¿Se pueden aplicar diferentes mediciones a las clases de activos?
- 3) ¿Los ingresos por matrículas que están muy por debajo de lo que cuesta el semestre del estudiante se contabilizan como ingresos con o sin contraprestación?
- 4) ¿Se puede continuar aplicando las vidas útiles del RCP precedente?
- 5) ¿El convenio suscrito entre la Universidad Tecnológica de Pereira y SUEJE (antes Alma Mater) se puede catalogar como un negocio conjunto?
- 6) En algunos apartes de la norma dice aplicación a bienes materiales, pero menciona los intangibles, entonces ¿qué se entiende por bienes materiales?
- 7) ¿La Contaduría seguirá expidiendo la circular de salarios mínimos para determinar los bienes de menor cuantía y los bienes de medio salario mínimo?
- 8) ¿Por política contable puedo establecer los salarios mínimos a partir de los cuales haré avalúo de los bienes? En llamada telefónica la consultante aclara que se refiere a los bienes del grupo de propiedades, planta y equipo.
- 9) ¿Se considera que hay un traspaso de riesgos cuando entrego un punto dentro del campus en arrendamiento?
- 10) ¿Los arrendamientos recibidos por los puntos de cafeterías y fotocopias se registran como ingresos con contraprestación?

11) La Universidad tiene un terreno que se define como Jardín Botánico, de allí se venden en cantidad poco significativa algunas plantas ornamentales. ¿Esto nos obliga a aplicar la NICSP 27 agricultura?

Al respecto de lo consultado, me permito indicar lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

- El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (...)

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, 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 la entidad 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 entidad. (...)

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales (...)" (Subrayado fuera del texto)

1) Consideraciones sobre la aplicación del costo atribuido a los activos intangibles y a los libros de la biblioteca:

En el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 no se encuentra desarrollado el término de costos atribuido. Para efectos de la determinación de los saldos iniciales de los cuales se partirá para la aplicación de mencionado Marco Normativo, la CGN expidió el Instructivo N° 002 de 2015, en el cual se estipulan las siguientes directrices:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. (...)

1.1.14. Activos intangibles (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

i) Determinar, para los intangibles adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. ...

ii) Identificar los activos intangibles provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlos por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del

contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso.
...

iii) Identificar los intangibles desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con el desarrollo del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. ...

iv) Identificar los intangibles adquiridos que no se derivan de una transacción sin contraprestación y medirlos por el costo del elemento. ... (...)

c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

2) Consideraciones sobre el uso de diferentes mediciones para las clases de activos:

- En el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se define:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

Para reconocer un elemento en los estados financieros, este debe tener un valor que se haya determinado con fiabilidad. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario al elemento. Este proceso se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en el reconocimiento y en la medición posterior. (...)

6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.” (Subrayado fuera del texto)

- Adicionalmente, el citado Marco Conceptual define la característica cualitativa de la comparabilidad y el principio de la uniformidad así:

“4.2.4. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera 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.

La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. ... (...)

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 debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas.” (Subrayado fuera del texto)

3) Consideraciones respecto del reconocimiento de ingresos por matrículas que están muy por debajo de lo que cuesta el semestre del estudiante:

- El Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, indica al respecto que:

“1 INGRESO DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios, los recursos obtenidos por la entidad 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 del texto)

4) Consideraciones sobre el uso de las vidas útiles establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

La Norma de propiedades, planta y equipo contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, estipula:

“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 entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. ... Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Subrayado fuera del texto)

5) Consideraciones sobre el reconocimiento del convenio suscrito entre la Universidad Tecnológica de Pereira y otras entidades como negocios conjuntos:

- El citado Marco Normativo indica:

“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. (...)

7.2. Negocios conjuntos

7.2.1. Reconocimiento

Se reconocerá como un negocio conjunto, el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa pública societaria, tienen derecho a sus activos netos. 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.” (Subrayado fuera del texto)

- El objeto del contrato entre las entidades es el siguiente:

“CLÁUSULA DÉCIMA TERCERA: OBJETO DEL CONTRATO. El objeto del presente contrato es la entrega por el Concedente en concesión, al Concesionario la infraestructura física educativa de dos colegios de propiedad del Municipio, dotada según se especificará en el Anexo respectivo al acta de iniciación del contrato, para que este organice, opere y preste en ella el servicio público de educación formal, en los niveles preescolar, básica primaria, básica secundaria y media, a cambio de una remuneración, en los términos y condiciones previstos en este contrato.”

6, 7) Consideraciones sobre la identificación de la materialidad en el valor de los activos y definición del valor para determinar los bienes de menor cuantía y los bienes de medio salario mínimo:

Con base en las consideraciones generales expuestas al inicio.

8) Consideraciones sobre la actualización del valor de propiedades, planta y equipo en la medición posterior:

- El mencionado Marco Normativo menciona:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para

propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

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... (...)

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." (Subrayado fuera del texto)

9) Consideraciones sobre el traspaso de riesgos cuando se entrega un punto dentro del campus de la Universidad en arrendamiento:

- La Norma de arrendamientos contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, indica:

"16. 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.

Cuando un arrendamiento sea parte de un amplio conjunto de acuerdos celebrados por la entidad, se aplicarán las disposiciones de esta Norma a cada operación de arrendamiento que se identifique dentro del conjunto de acuerdos. Las operaciones de arrendamiento identificadas se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

16.1. 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 su propiedad 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. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda. (...)

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 de mercado, 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 de este, 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 de mercado 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 de mercado 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 entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.” (Subrayado fuera del texto)

- Adicionalmente, el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 indica:

“6.1.1 Activos

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayados fuera de texto)

10) Consideraciones sobre el reconocimiento de los arrendamientos recibidos por los puntos de cafeterías y fotocopias:

Retomando lo indicado para en las consideraciones para resolver la pregunta N° 3, el mencionado Marco Normativo, indica al respecto que:

“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación, los que se originan en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. (...)

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la entidad por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción. (...)

Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de Arrendamientos.” (Subrayado fuera del texto)

11) Consideraciones sobre la aplicación de la Norma de activos biológicos dada la venta ocasional de plantas ornamentales:

La Norma de activos biológicos contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, instituye:

“17. ACTIVOS BIOLÓGICOS

17.1. Reconocimiento

Se reconocerán como activos biológicos, los animales vivos y las plantas, que se empleen en el desarrollo de la actividad agrícola. ...

Una actividad agrícola es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir. (...)

Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no

sea una actividad agrícola, se contabilizarán de acuerdo con la Norma de Propiedades, Planta y Equipo.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración a lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1) Aplicación del costo atribuido a los activos intangibles y a los libros de la biblioteca

Dado que la opción del costo atribuido no se encuentra desarrollada en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la Entidad deberá aplicar las opciones indicadas en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo 002 de 2015 en lo relacionado con los libros de las bibliotecas; y el numeral 1.1.14. Activos intangibles, en lo relacionado con este tipo de activos.

2) Uso de diferentes mediciones para las clases de activos

Como se observa en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, existen dos momentos en los cuales se lleva a cabo la medición: la medición inicial, que se lleva a cabo en el momento del reconocimiento de un activo; y la medición posterior, la cual se realiza periódicamente para representar fielmente la realidad económica de mismo; por lo que la Entidad deberá observar el momento en el que se miden los hechos económicos. Adicionalmente, existen múltiples bases de medición aplicables a los activos, tales como costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, entre otras.

Como consecuencia de ello, para un mismo tipo de activo, es posible: que en la medición posterior se aplique el mismo criterio de la medición inicial o que en la medición posterior se aplique un criterio diferente al de la medición inicial. En tanto que para diferentes tipos de activos pueden coexistir diferentes criterios de medición, entres sí, todo ello en consonancia con las bases de medición dispuestas en la norma aplicable a cada clase de activo, según lo contemplado en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533.

Como complemento, la entidad debe considerar que la información debe ser comparable, así como que debe ser preparada bajo bases uniformes de medición; por lo tanto, los hechos económicos de similares características deben ser reconocidos y presentados de manera similar, por lo que no sería viable medir activos de similares características utilizando múltiples bases de medición. Esto observando también que la información financiera debe ser representada fielmente según la realidad económica de cada hecho económico individualmente considerado. No obstante, puede modificarse el criterio de medición, siempre que ello esté justificado por cambios en las condiciones de un activo.

3) Reconocimiento de ingresos por matrículas que están muy por debajo de lo que cuesta el semestre del estudiante:

El registro de los ingresos por concepto de matrículas en la Universidad debe atender al momento y condiciones en que sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos.

Una vez prestado el servicio educativo, este deberá reconocerse a la luz de la Norma de ingresos con contraprestación en cuanto la Entidad entrega a cambio del pago del estudiante, la formación educativa de este, circunstancia que excluye la alternativa de que las matrículas sean ingresos sin contraprestación, aunque el costo de prestar ese servicio sea superior al valor recaudado.

El procedimiento contable a aplicar corresponde al indicado en el Concepto N° 20162000029711, del 29 de septiembre de 2016, el cual se anexa.

4) Uso de las vidas útiles establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

A la luz de lo indicado en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y particularmente por lo estipulado en la Norma de propiedades, planta y equipo, la Entidad deberá establecer la vida útil de un activo, para lo cual podrá observar la experiencia que esta ha tenido con activos de similares características cuando las circunstancias así lo permitan.

Es pertinente precisar que las vidas útiles señaladas en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente tan solo son un mero referente, mas no una predeterminación normativa de obligatoria aplicación, pues desde esa misma norma ya se establecía que corresponde a la entidad definir tales vidas útiles, en función de las condiciones particulares en que se emplean los bienes.

5) Reconocimiento del convenio suscrito entre la Universidad Tecnológica de Pereira y SUEJE (antes Alma Mater) como negocio conjunto:

Según lo indicado en la Norma de acuerdos conjuntos, contenida en el mencionado Marco Normativo, los negocios conjuntos se materializan a través de la constitución de una nueva empresa pública societaria, la cual es controlada conjuntamente entre las entidades que pacten el negocio conjunto. Partiendo del hecho de que en el convenio no se indica la creación de una nueva empresa, este contrato no generaría el reconocimiento de un negocio conjunto, razón por la cual la Entidad deberá evaluar si en lugar de ello se configura una concesión, en caso que se cumplan las siguientes condiciones, caso en el cual deberá reconocerlo aplican la

Norma de concesiones, contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015:

- a) Que exista un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario
- b) Que la entidad concesionaria tenga el derecho a utilizar o explotar un bien de propiedad de la concedente, para desarrollar una actividad en nombre de esta.
- c) Que exista una compensación por los servicios o por la inversión realizada por la concesionaria.

6 y 7) Identificación de la materialidad en el valor de los activos y la definición del valor para determinar los bienes de menor cuantía y los bienes de medio salario mínimo:

Una vez entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad podrá definir mediante política contable los valores que se consideren materiales, es decir, aquellos que podrían influir en las decisiones tomadas por los usuarios al respecto de la información contable emitida por la Entidad; adicionalmente, y bajo los mismos términos, definirá: i) Registro directo como gasto o como activo de aquellos bienes no representativos, y ii) Registro de la depreciación en el mismo año de adquisición de activos. Todo ello en concordancia con el elemento de materialidad de la cualidad fundamental de Relevancia contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público. Lo anterior, sin perjuicio de las revelaciones que deban hacerse en las notas a los estados financieros.

En tal sentido, a partir de la entrada en vigencia del Marco normativo para entidades de gobierno, la CGN no continuará emitiendo Instructivo alguno respecto del valor para determinar los bienes de menor cuantía y los activos sobre los cuales la Entidad puede aplicar la depreciación acelerada, para lo cual las entidades deberán actuar, de conformidad con lo descrito en el párrafo inmediatamente anterior.

8) Actualización del valor de propiedades, planta y equipo en la medición posterior:

Para la medición inicial y posterior de las propiedades, planta y equipo, se deberá seguir el modelo del costo. En la medición posterior, estos activos deben ajustarse con la depreciación y el deterioro acumulados.

Como consecuencia de lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, las entidades deberán revisar, como mínimo al final de cada periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, y si se presenta un cambio en alguna de estas variables, debe realizar el ajuste a que haya lugar, en forma

prospectiva. Así mismo, de conformidad con la Norma de deterioro del valor de los activos, al final del periodo contable la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro de su valor, y si es del caso, calcular y registrar el deterioro.

En términos generales, la medición posterior no está basada en avalúos técnicos. Sin embargo, cada entidad deberá decidir cuál es la metodología más idónea para calcular los mencionados valores, de lo que eventualmente puede surgir que se considere necesario solicitar el concepto de expertos sobre las condiciones particulares de algunos bienes que hacen parte de las propiedades, planta y equipo.

9) Traspaso de riesgos cuando se entrega un punto dentro del campus de la Universidad en arrendamiento

No es posible concluir de manera general si en la entrega de un bien en arrendamiento se ha transferido el riesgo sustancial del activo, sino que son las entidades involucradas en el hecho económico las que deben definirlo según las características propias de cada contrato.

La Universidad deberá establecer si se entregan los beneficios y riesgos sustanciales en cada arrendamiento, con el fin de definir si cada uno de ellos debe clasificarse como arrendamiento operativo o financiero. Para esto, se deben realizar juicios profesionales para evaluar si en la transacción del arrendamiento se han transferido sustancialmente los beneficios y los riesgos, así mismo, se deben observar las características estipuladas en la Norma de arrendamientos y la definición de activo indicada en el Marco Conceptual.

10) Reconocimiento de los arrendamientos recibidos por los puntos de cafeterías y fotocopias

Los recursos percibidos por la Universidad a raíz de los arrendamientos cobrados a las cafeterías y puntos de fotocopiado son ingresos con contraprestación, a la luz de lo contemplado en la Norma de ingresos con contraprestación, siempre que sea probable que el recurso ingrese a la Universidad y que este tenga una medición fiable; los cuales deben ser reconocidos individualmente. La contabilización se hará según lo contemplado en la Norma de arrendamientos.

11) Aplicación de la Norma de activos biológicos dada la venta ocasional de plantas ornamentales

Inicialmente se debe aclarar que la Universidad Tecnológica de Pereira debe aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN; por lo tanto, no es posible aplicar la NICSP 27-Agricultura. La Entidad deberá atender lo dispuesto en el Marco

Normativo local mencionado, en el cual existe una norma específica para hechos de similares características denominada Norma de activos biológicos.

Ahora bien, la Universidad deberá inicialmente definir el uso que se le da a las plantas, ya que, si las plantas son utilizadas principalmente con fines de docencia o investigación, estas deberán ser clasificadas como propiedades, planta y equipo. En cambio, si las plantas son sembradas con el fin de venderlas, distribuirlas de forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlas u obtener de ellas productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir, estas plantas deberán ser clasificadas como activos biológicos.

CONCEPTO No. 20162000037571 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Intangibles Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes tangibles con un componente intangible Reconocimiento de adiciones que incluyen repuestos y mano de obra Uso del avalúo catastral en la medición de activos para la aplicación del Instructivo N° 002 de 2015 Reconocimiento de elementos de la sala de juntas

Doctora
AUDREY ÁLVAREZ BUSTOS
Subdirectora Financiera
Caja de Vivienda Popular
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500067102, del 7 de octubre del 2016, en la cual solicita concepto a la luz de lo contemplado en el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sobre los siguientes temas:

1. Si se decide registrar como propiedades, planta y equipo ciertos intangibles que tienen menos peso con respecto al activo tangible, ejemplo las licencias de Office, ¿cómo se registran contablemente tales intangibles? ¿Los valores de estos intangibles harían parte del costo del tangible? ¿Desde lo administrativo deben separarse?
2. Si a un bien se le realizan adiciones, las cuales están conformadas por repuestos y mano de obra. ¿El valor de la adición corresponde solo a los repuestos o debe sumarse la mano de obra?
3. ¿El avalúo catastral puede ser utilizado para la alternativa dos de medición de las propiedades, planta y equipo, del Instructivo N° 002 de 2015?
4. ¿Es viable determinar como política contable y administrativa que la sala de juntas se establezca como un solo elemento?, si es viable ¿cuál es el tratamiento contable cuando hay que dar de baja a uno de los elementos que conforman la sala de juntas?
5. ¿La entidad puede optar como medición para los inventarios de inmuebles mantenidos para la entrega a título gratuito, y para la venta a precios de no mercado, el valor del avalúo catastral?

Al respecto de lo consultado, me permito indicar:

CONSIDERACIONES

- De manera general, el Marco Conceptual, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, define entre las características cualitativas fundamentales:

“4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo (...)

Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales (...)" (Subrayado fuera del texto)

1. Reconocimiento de los bienes intangibles con un componente tangible:

- La Norma de activos intangibles, que hace parte del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

"Un activo intangible es identificable cuando es susceptible de separarse de la entidad 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 entidad tenga o no la intención de llevar a cabo la separación. Un activo intangible también es identificable cuando surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales. (...)

Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda. (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos". (Subrayado fuera del texto)

2. Reconocimiento de adiciones que incluyen repuestos y mano de obra:

- La Norma de propiedades, planta y equipo, que hace parte del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera

venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.” (Subrayado fuera de texto)

3 y 5. Uso del avalúo catastral para aplicar la alternativa dos de medición de las propiedades, planta y equipo, o para la medición de los inventarios disponibles para la venta o para distribuirlos a título gratuito o a precios de no mercado, según el Instructivo 002 de 2015:

- Según lo contenido en el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN:

“1.1.9. *Propiedades, planta y equipo* (...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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. ... (...)

1.1.8. *Inventarios* (...)

f) Determinar el costo de reposición de los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la prestación de servicios o la producción de bienes, que se vayan a distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado. (...)

h) Determinar el valor neto de realización para los inventarios destinados a la venta.” (Subrayado fuera del texto)

- Adicionalmente, en el citado Marco Conceptual se definen entre las bases de medición de los activos:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. ... (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables). (...)

6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad. (...)

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.” (Subrayado fuera del texto)

4. ¿Es viable determinar como política contable y administrativa que la sala de juntas se establezca como un solo elemento?, si es viable ¿cuál es el tratamiento contable cuando hay que dar de baja a uno de los elementos que conforman la sala de juntas?

- El citado Marco Conceptual define la característica cualitativa de la comparabilidad y el principio de la uniformidad así:

“4.2.4. Comparabilidad

La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera 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.

La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.

La aplicación de criterios uniformes contribuye a que la información sea comparable. ... (...)

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 debe revelar los impactos de dichos cambios, de acuerdo con lo establecido en las Normas.” (Subrayado fuera del texto)

- Adicionalmente, la citada Norma de propiedades, planta y equipo, señala que:

“10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. ... La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. ... (...)

Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una

de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

En consideración a lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los bienes intangibles con un componente tangible:

Las licencias de software son contratos donde el licenciante (autor de su desarrollo o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciatario un derecho de uso sobre un activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato – software licenciado. Cuando el contrato no restringe el uso de dicho software a un equipo de hardware en específico, es decir, que la entidad decide en cuál equipo desea instalar dicho software licenciado y por lo tanto no es parte integrante del equipo, entonces podrá ser reconocido como activo intangible, siempre y cuando cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015; de lo contrario, si existen restricciones para la separación del intangible del equipo donde está instalado, la Entidad determinará cuál de los dos elementos, el tangible o el intangible, tiene un peso más significativo con respecto al valor total de dicho activo, lo que orientará su reconocimiento como una propiedad, planta y equipo o como un intangible.

2. Reconocimiento de adiciones que incluyen repuestos y mano de obra:

En la medida de que las adiciones aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o reduzcan significativamente los costos, las erogaciones necesarias para realizar dicha adición, se registrarán como mayor valor de la propiedad, planta y equipo, incluyendo los repuestos y la mano de obra necesaria.

3 y 5. Uso del avalúo catastral para aplicar la alternativa dos de medición de las propiedades, planta y equipo, o para la medición de los inventarios disponibles para la venta o para distribuirlos a título gratuito o a precios de no mercado, según el Instructivo N° 002 de 2015:

La Entidad deberá evaluar si el valor correspondiente al avalúo catastral coincide con el valor de mercado, el costo de reposición o el valor neto de realización para los activos, definidos en el citado Marco Conceptual para entidades de gobierno. De no ser así, la Entidad deberá buscar una alternativa de medición que dé alcance a lo dispuesto en el mencionado Instructivo o en el citado Marco Normativo, según sea el caso, que represente fielmente la realidad económica de cada bien.

4. ¿Es viable determinar como política contable y administrativa que la sala de juntas se establezca como un solo elemento?, si es viable ¿cuál es el tratamiento contable cuando hay que dar de baja a uno de los elementos que conforman la sala de juntas?

No es viable que la CGN predetermine que la sala de juntas sea considerada como un solo elemento, pues ello dependerá de las condiciones particulares. Es viable que bienes de similares características sean reconocidos y presentados de manera similar en la contabilidad, asegurando la comparabilidad de la información; y en la medida que existan elementos de diferentes características, no sería posible reconocer este grupo de bienes como uno solo. Por lo tanto, la Entidad deberá identificar individualmente los activos que componen la sala de juntas y definir qué agrupaciones son factibles, de conformidad con los criterios expuestos.

En consideración a lo anterior, el tratamiento contable que la Entidad debe darle a la baja de un elemento por daño físico o pérdida, que hace parte de un bien de propiedades, planta y equipo, deberá ser registrado como un menor valor del activo y como un gasto, estimando el valor de la parte del bien que se da de baja.

CONCEPTO No. 20162000037701 DEL 24-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Recursos entregados en administración Edificaciones Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento convenio interadministrativo entre el Ministerio del Interior y los municipios con recursos del FONSECON, para realizar obras de infraestructura.

Doctora
MARIA BLEYDI CORTÉS
Asesor
Ministerio del Interior
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-006919-2, del 14 de octubre de 2016, mediante la cual solicita la revisión del concepto 20132000068051 del 11 de diciembre de 2013, relacionado con los convenios interadministrativos celebrados por el Ministerio del Interior para que los municipios, con los recursos del Fondo de Seguridad y Convivencia Ciudadana - FONSECON, realicen obras de infraestructura.

Verificado con la señora contadora del Ministerio del Interior el objeto de la revisión, aclara que si bien las operaciones relacionadas con estos convenios no han tenido modificaciones requiere de la CGN el procedimiento contable a aplicar en el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, según la Resolución N° 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

Las condiciones bajo las cuales se emitió el concepto 20132000068051 del 11 de diciembre de 2013 siguen vigente por cuanto las operaciones de que tratan los convenios entre el Ministerio del Interior y los Municipios para ejecutar las obras con recursos Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana-FONSECON no han tenido variación, anotando que este Fondo es una cuenta especial sin personería jurídica, administrado por el Ministerio del Interior, creado por el artículo 122 de la ley N° 418 de 1997, modificado por el decreto N° 399 de 2011, el cual en los artículos 2 y 79, dispuso que FONSECON tendrá como objeto recaudar y canalizar recursos tendientes a propiciar la seguridad y convivencia ciudadana para garantizar la preservación del orden público y todas aquellas acciones tendientes a fortalecer la gobernabilidad local y el fortalecimiento territorial, en el marco de la Política y la Estrategia Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Esta misma ley autoriza al Ministerio del Interior para realizar convenios o contratos con entidades de derecho público que le permitan atender al objeto del FONSECON, convenios que han sido realizados con los Municipios, buscando aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre las partes para promover la gobernabilidad y la seguridad ciudadana a través de la construcción de infraestructura, mediante la ejecución del proyecto denominado, Estudio, diseño y construcción del centro de integración ciudadana en el Municipio.

En el contexto del nuevo Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno es pertinente referirnos a los Activos como, "los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios

económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: (...), b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, (...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, en el contexto del Nuevo Marco Normativo para las entidades Gobierno, los recursos entregados por el Ministerio del Interior a los Municipios por cuenta de los convenios interadministrativos celebrados para desarrollar el objeto del FONSECON, serán un derecho, sobre el cual mantiene el control porque define el uso que el tercero debe dar a los recursos y garantiza que se utilicen en los fines previstos en los convenios, hasta la entrega al Municipio de los bienes formados producto de la ejecución de los proyectos.

Ahora bien, considerando que las operaciones derivadas de los convenios son las mismas y que en los términos de los convenios, el Ministerio atiende su objeto social mediante el encargo de la realización de obras que serán entregadas a los municipios, quienes las ejecutan, el procedimiento contable a aplicar es el siguiente:

a) Entrega de los recursos

Con el giro de los dineros al Municipio y mientras el Ministerio entrega las construcciones, mantiene el control de los recursos entregados y constituyen un derecho que será registrado debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte el Municipio reconocerá y reportará como operación recíproca, el pasivo en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

b) Legalización de los recursos

Como en las condiciones del convenio se ha previsto la entrega de informes periódicos del Municipio al Ministerio por las inversiones realizadas en la ejecución del proyecto, con dicha

información el Ministerio debitará la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

c) Traslado del bien construido al Municipio

Con la entrega formal de la infraestructura construida al Municipio, el Ministerio reconocerá un gasto por transferencias en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS disminuyendo la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Por su parte el Municipio, incorporará el bien a su contabilidad, afectando como contrapartida la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20162000039711 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Otros activos
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de patrimonios autónomos y remanentes

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007332-2, del 2 de noviembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre:

1. ¿Qué marco normativo debe aplicar un Fideicomiso constituido, teniendo en cuenta que administra recursos públicos y tiene participación mayoritaria del Ministerio de Hacienda y Crédito Público? ¿En caso que el Fideicomiso deba aplicar lo establecido por la Superintendencia Financiera, qué tratamiento contable debe seguir el Ministerio frente a los avalúos practicados a los bienes inmuebles en fideicomiso?

2. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que debe seguir el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a partir del 1 de enero de 2017, para el registro de la participación de estos derechos en fideicomiso y cuál debe ser el procedimiento contable para su actualización y la restitución de remanentes?, y

3. ¿De qué manera las entidades de gobierno pueden dar aplicación a la incorporación de los hechos económicos ocurridos en la administración de un recurso entregado en fideicomiso bajo políticas contables uniformes teniendo en cuenta que: a) la mayoría de los patrimonios autónomos constituidos son administrados por entidades privadas, b) no se estableció contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, y en consecuencia, preparan su información financiera de acuerdo con lo establecido por la Superintendencia Financiera, y c) En la constitución de los patrimonios autónomos participan como fideicomitentes no sólo entidades públicas, sino entidades de carácter privado cuya regulación contable es diferente?

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

CONSIDERACIONES

La sala de consultas y servicio civil, en el concepto del 14 de diciembre de 2005 con número de radicación 1705 establece que: “ ...los patrimonios autónomos consisten en una suma de dinero o un conjunto de bienes que es manejado por la sociedad fiduciaria con contabilidad separada e independiente de los demás fideicomisos y de su propio patrimonio, pero no constituyen una persona jurídica, ni son entidades públicas así sean conformados inicialmente por aportes públicos (...) Adicionalmente, su propia naturaleza implica la transferencia del derecho de dominio por lo que los bienes salen del patrimonio del fiduciante público quedando afectados a una destinación específica irreversible hasta que se cumpla la finalidad prevista. Su gestión y manejo se somete, en fin, a una normatividad propia y diferente a la de los bienes que conserva el fiduciante público.” (Subrayado fuera del texto)

La Resolución 354 de 2007 y sus modificatorias, expedida por la Contaduría General de la Nación, establece en el capítulo II las descripciones y dinámicas de las cuentas y, específicamente para la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, estipula que estos “representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.”

La Resolución 598 de 2014, en su artículo 2° establece que “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de

Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.”

La Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, en su artículo 1° incorpora “...como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.” (Subrayado fuera del texto).

La Resolución 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016) expedida por la Contaduría General de la Nación, incorpora en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el registro de los hechos económicos y para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco.

La Resolución 693 de 2016 modificó el cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificó la vigencia de la Resolución 620 de 2015, estableciendo que el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno expedido mediante dicha Resolución, rige a partir del 1 de enero de 2018.

CONCLUSIONES

- Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia. Para efectos de dar cumplimiento al marco normativo para entidades de gobierno que rige a partir de 1 de enero de 2018, lo más adecuado es que la información financiera de los fideicomisos se prepare de acuerdo con el marco normativo aplicable a la entidad de gobierno.

De acuerdo con lo anterior, las mediciones de las partidas contables del fideicomiso se regirán por lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno, independientemente del tratamiento contable que deba darse para fines de supervisión.

A partir del 1 de enero de 2018, si la información financiera de los fideicomisos en los cuales tenga participación una entidad de gobierno no se prepara de acuerdo con el marco

normativo para entidades de gobierno, le corresponderá a cada entidad realizar los ajustes correspondientes con el fin de garantizar la homogeneidad en las políticas contables.

- Desde el 1 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2017, las entidades de gobierno seguirán aplicando lo establecido en las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, y sus modificaciones, para el registro de la participación de los derechos en fideicomiso, su actualización y la restitución de remanentes. A partir del 1 de enero de 2018, se registrarán por lo establecido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, así como por los procedimientos, guías y demás actos administrativos que a esa fecha emita la Contaduría General de la Nación para regular contablemente los negocios fiduciarios.

CONCEPTO No. 20162000040051 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los bienes inmuebles trasferidos como patrimonio autónomo

Doctora

AUDREY ÁLVAREZ BUSTOS
Subdirectora Financiera
Caja de Vivienda Popular (CVP)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007699-2, del día 23 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“CONSULTA 1

Antecedentes

De acuerdo con su misionalidad y objeto, la Caja de la Vivienda Popular transfiere a título gratuito, la propiedad de predios aptos bajo su dominio a favor de patrimonios autónomos

derivados bajo el esquema de contratos fiduciarios para el desarrollo de proyectos de vivienda de interés prioritario – VIP, tal como lo faculta la Ley 1537 de 2012.

El objeto contractual de los referidos contratos de fiducia es la de realizar con cargo al patrimonio autónomo todas las actividades inherentes a la dirección, coordinación, ejecución, supervisión y control de los procesos relacionados con la administración de los recursos afectos a la construcción de soluciones de vivienda de interés prioritario destinadas a los beneficiarios de la CAJA DE LA VIVIENDA POPULAR, entre ellos reasentamientos, víctimas y demás población vulnerable.

El valor registrado en la contabilidad de los bienes fideicomitidos corresponde para algunos casos el precio de adquisición del inmueble y para otros casos en donde se desconocía el valor monetario del predio, se ingresaron por el valor razonable del mismo, referenciado en su momento con base en el avalúo catastral registrado.

Como es de conocimiento general, el acto administrativo de transferencia del dominio de los inmuebles fideicomitidos a favor del patrimonio autónomo respectivo, debe enunciar para efectos fiscales el valor del inmueble. Por lo cual y para los fideicomisos constituidos en administraciones anteriores por esta Entidad, dichos predios se han transferido, enunciando un valor menor al registrado contablemente, situación que ha generado observaciones por parte de la Contraloría en sus auditorías. (...)

De acuerdo con todas las consideraciones anteriores y para efectos de adelantar en debida la Resolución 533 de 2015 e Instructivo 002 de 2015 es necesario conocer si:

¿El valor del inmueble registrado en el acto administrativo de transferencia a favor de la fiducia debe corresponder al registrado contablemente?

De poder entregarse por menor o mayor valor ¿Cuál es la afectación contable que se debe realizar?

CONSULTA 2

De conformidad con la Resolución 533 de 2015 ¿cuál es el manejo contable que se debe dar a los terrenos que se han entregado a un patrimonio autónomo para que este desarrolle proyectos de vivienda VIS o VIP en relación con la medición posterior?

CONSULTA 3

La Caja de la Vivienda Popular — CVP, estructuró, los contratos de obra que contrata la fiducia, a precio global fijo sin formula de reajustes, teniendo un costo de construcción de vivienda de 62 SMMLV, el cual se sustenta en las viabilidades realizadas por la entidad para la ejecución del proyecto y 8 SMMLV, para el valor del lote.

Sin embargo, en la ejecución contractual en la fase de diseños, se cuantifican los ítems y actividades que componen el proyecto y se realiza el presupuesto que es aprobado por la interventoría, con el fin de tener un desglose de los valores que hacen parte del mismo. Esto permite tener un control de costos de los proyectos. (...)

¿En la construcción de las viviendas que se realiza a través del patrimonio autónomo y que posteriormente la CVP transferirá a precio de no mercado o a título gratuito de acuerdo con sus fines legales y sociales, deben registrarse costos de transformación con base en los informes que la fiduciaria remita?

CONSULTA 4

La CVP tiene bajo Régimen precedente bienes clasificados como inventarios, pero al realizar la evaluación y análisis bajo el Nuevo Marco Normativo Contable, se evidencia que la entidad no ha determinado la intención que tiene con algunos de estos predios y tal política no se tomará antes de la emisión de los primeros estados financieros bajo Resolución 533-15.

Los bienes en mención reúnen las características de activo y dado lo mencionado anteriormente se ha decidido darles el tratamiento de bienes de uso indeterminado, situación que los clasificaría como propiedades, planta y equipo. (...)

Una vez la CVP determiné el uso de los bienes objeto de consulta y sí se clasifican como inventarios ¿cuál es el procedimiento contable a aplicar en relación con la medición que se realizó bajo Instructivo 002 de 2015?”

CONSIDERACIONES

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

En el Catálogo General de Cuentas, para las Entidades de Gobierno, adoptado mediante la Resolución N° 620 de 2015, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, que presenta la siguiente descripción y dinámica:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.
- 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de la colocación de los títulos en una titularización de flujos futuros.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los flujos de efectivo recibidos, originados en procesos de titularización.
- 2- El menor valor de los derechos, producto de la actualización.
- 3- El valor de los bienes y derechos restituidos, a la terminación del negocio fiduciario.”

La utilización de esta cuenta debe realizarse teniendo en cuenta lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, que en su numeral 5º establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

La información financiera de las entidades 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 entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad. (...)

Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable. (...)

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

En dicho contexto, el numeral 4.1 del Capítulo VI de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno,

que trata sobre las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece lo siguiente:

“4.1 Políticas contables

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

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

La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco normativo para entidades de gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y la relevancia de la información financiera”.

En complemento, se citan las siguientes definiciones dadas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno:

“6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado

aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio 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 la distribución de excedentes.

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo. (...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros (...)

6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

6.3.4.1. Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se reconocen inicialmente 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.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de algunos activos se puede asignar al resultado a través de la depreciación o amortización, pero también pueden ser objeto de ajuste por el reconocimiento de pérdidas. La pérdida es el grado en que el potencial de servicio o la capacidad de generar beneficios económicos provenientes de un activo han disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones y mejoras. (...)

Si un activo ha sido adquirido en condiciones de mercado, el costo basado en el precio de adquisición proporciona información sobre los recursos disponibles para suministrar servicios en periodos futuros. En el momento en que un activo es comprado o desarrollado, se puede asumir que el valor del potencial de servicio es al menos equivalente al costo de la compra o el desarrollo; pero si un activo es adquirido en una transacción sin contraprestación, el costo no proporcionará información sobre la capacidad de operación; por esta razón, se deben emplear otros criterios para reconocer activos en estas circunstancias.

6.3.4.2. Costo reexpresado

El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los activos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable. El costo reexpresado es un valor de entrada observable y específico para la entidad. (...)

6.3.4.3. Costo amortizado

El costo amortizado corresponde al valor del activo inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad.

En una transacción en condiciones de mercado, el valor de mercado y el costo será el mismo si no existen costos asociados a la negociación. El grado en que el valor del mercado cumple los objetivos de la información financiera y las necesidades de información de los usuarios depende de la calidad de la información del mercado y esta, a su vez, depende de las características del mercado en el cual se negocia el activo. El valor del mercado es adecuado cuando se considera improbable que la diferencia entre los valores de entrada y de salida sea significativa o cuando el activo se mantiene para la venta. (...)

6.3.4.6. Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

El valor neto de realización, a diferencia del valor de mercado, no requiere un mercado abierto, activo y ordenado o la estimación de un precio en tal mercado. El valor neto de realización es un valor de salida observable y específico para la entidad. (...)

El valor neto de realización proporciona información que permite evaluar la capacidad financiera que tiene una entidad, al reflejar el valor que podría recibirse por la venta de un activo.

6.3.4.7. Valor en uso

El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad.

El valor en uso es aplicable a los activos generadores de efectivo y refleja el valor que puede obtenerse de un activo a través de su operación y de su disposición al final de la vida útil.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el artículo 2.5.2.1.1 del Decreto 2550 de 2010 preceptúa lo siguiente:

“Artículo 2.5.2.1.1 (Artículo 1 Decreto 1049 de 2006) Derechos y deberes del fiduciario.

Los patrimonios autónomos conformados en desarrollo del contrato de fiducia mercantil, aun cuando no son personas jurídicas, se constituyen en receptores de los derechos y obligaciones legales y convencionalmente derivados de los actos y contratos celebrados y ejecutados por el fiduciario en cumplimiento del contrato de fiducia.

El fiduciario, como vocero y administrador del patrimonio autónomo, celebrará y ejecutará diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia. Para este efecto, el fiduciario deberá expresar que actúa en calidad de vocero y administrador del respectivo patrimonio autónomo.

En desarrollo de la obligación legal indelegable establecida en el numeral 4 del artículo 1234 del Código de Comercio, el Fiduciario llevará además la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario o del constituyente, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de fiducia.” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 126 del Código de Comercio, expresa:

“ARTÍCULO 126. APORTES EN ESPECIE-VALOR COMERCIAL. Los aportes en especie podrán hacerse por el género y cantidad de las cosas que hayan de llevarse al fondo social, pero estimadas en un valor comercial determinado”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

CONSULTAS 1 Y 2

El valor del contrato fiduciario, mediante el cual se constituye el patrimonio autónomo, será igual al valor de la transferencia de los bienes y derechos a la fiduciaria, para el caso en consulta, corresponderá al valor comercial del bien inmueble transferido.

A partir del Marco Normativo vigente para las Entidades de Gobierno, los recursos entregados a las entidades fiduciarias para la constitución de patrimonios autónomos deben ser reconocidos en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO por el valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario y que dicho valor debe ser objeto de actualización, tal como se deduce de la dinámica de dicha cuenta.

Ahora bien, si al momento de constituir el patrimonio autónomo se presenta una diferencia entre el valor del derecho adquirido y el valor contable del inmueble, esta será reconocida como un ingreso o gasto financiero, en las cuentas 4802 – FINANCIEROS o 5804 – FINANCIEROS. De forma similar, cuando se realicen las actualizaciones de valor del derecho, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria, se debitará o acreditará la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y se reconocerá un ingreso o gasto financiero, según corresponda.

En aplicación de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se establece que para casos específicos, la entidad debe seleccionar y aplicar políticas contables para el reconocimiento de hechos económicos, para lo cual se debe considerar los criterios definidos en el Régimen de Contabilidad Pública, y a partir de juicios profesionales adoptar políticas que propendan que la información financiera muestre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, atendiendo las características de representación fiel y relevancia.

Así las cosas, es responsabilidad de la entidad evaluar para cada negocio fiduciario celebrado por la entidad, si las condiciones del contrato cumple con los criterios para el reconocimiento de una norma contenida en el modelo incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015. De ser este el caso, se deben aplicar los criterios para la medición inicial y para la medición posterior establecida en dicha norma.

La entidad al celebrar contratos de fiducia donde la finalidad es servir de medio de pagos, debe aplicar los criterios similares a los aplicados al efectivo. Cuando la finalidad sea la de inversión, la medición inicial como la medición posterior se debe enmarcar dentro de los criterios contenidos en la norma de Inversiones de Administración de Liquidez.

Asimismo, se puede constituir patrimonios autónomos bajo figura de la Fiducia inmobiliaria o de administración de bienes, cuya finalidad es administrar y gestionar proyectos específicos. Dichos patrimonios pueden constituirse con aportes solo de la entidad o con aporte conjuntos con otras entidades, caso en el cual, se puede tener el control total o mayoritario, ejercer influencia importante o compartir el control en la operación del proyecto. Para cada uno de estos casos se debe aplicar los criterios de medición inicial y posterior de las normas de Inversión en Controladas, Inversión en Asociadas o la de Acuerdos Conjuntos, según sean las características y condiciones del negocio.

Lo anterior implica que en todos los casos la medición inicial es al costo, donde la diferencia entre el valor entregado con relación a la participación en el valor razonable de los activos y pasivos del patrimonio, puede dar lugar al reconocimiento de una plusvalía o de un ingreso si se realiza en condiciones ventajosas. La medición posterior será por el método de participación patrimonial.

En cuanto al reconocimiento de la posible diferencia de valor por el cual se registran los activos entregados, con relación al valor en libros y al reconocimiento de las posibles valorizaciones de los activos, que se deriven de la actualización de avalúos comerciales de los inmuebles aportados al patrimonio autónomo, debe tenerse en cuenta que estos aspectos hacen parte, de la medición inicial y medición posterior para el reconocimiento de los negocios fiduciarios y le aplicará el tratamiento previsto en la norma que le sea aplicable.

Análogamente, de conformidad con las normas de inversiones en controladas, en asociadas o de acuerdos conjuntos, la diferencia a favor de la entidad se debe reconocer como un mayor valor del derecho fiduciario y un ingreso, siempre y cuando cumpla integralmente con la definición de ingreso y activo y no es procedente reconocer diferencias de valor de los predios entregados con posterioridad a la primer medición de los patrimonios.

CONSULTA 3

Al constituir un patrimonio autónomo, mediante una fiducia mercantil, se transfiere la propiedad de los bienes destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por tanto, dicho bien transferido debe mantenerse separado contablemente tanto de los bienes propios del fiduciario así como de los bienes propios de los fideicomisos. En ese sentido todas las erogaciones u operaciones relacionadas con el cumplimiento del objetivo del negocio fiduciario, y que afecte directamente al patrimonio autónomo, se llevarán en la contabilidad de este, y no en la contabilidad de la fiducia ni del fideicomiso.

En ese sentido, una vez constituido el patrimonio autónomo, las erogaciones u operaciones financieras que se realicen en las diferentes etapas de los proyectos se deben reconocer

dependiendo la finalidad y esencia económica de cada erogación en la contabilidad de este. Cuando se realicen erogaciones de las cuales no sea posible prever que se obtendrán beneficios económicos futuros, es decir, que implique disminución en los beneficios económicos disponible, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, se deben reconocer como gasto.

Solo es viable reconocer como activo aquellas erogaciones que claramente cumplan la definición de activo, es decir que representen recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros, es decir aquellas erogaciones que claramente se puedan asociar y sean indispensables para la adquisición o producción de un bien o la prestación de un servicio que generará beneficio económico futuro.

Cuando la erogación se pueda asociar a la adquisición o producción de un bien, se debe reconocer como parte integrante del costo de dicho bien, en la cuenta y subcuenta que lo identifique. Cuando la erogación se pueda asociar a la producción de bienes o la prestación de un servicio que han de ser comercializados de forma individualizada, la erogación se debe reconocer como un costo.

Las erogaciones que cumplan con la condiciones para ser reconocidas como activos, deben reclasificarse a las subcuenta y cuentas que identifiquen los activos correspondientes. Además deberán quedar documentadas y sustentadas las razones por las cuales dichas partidas hacen parte del costo del activo.

CONSULTA 4

La entidad puede adquirir predios para desarrollar proyectos orientados al cumplimiento del objetivo asignado, para lo cual se pueden adoptar diferentes estrategias y modalidades financieras, para su adquisición, destinación y disposición, que inciden en el tratamiento contable a aplicar.

Por lo anterior, para el registro contable de los terrenos adquiridos, en el momento de su ingreso a la contabilidad y antes de transferirlos como patrimonio autónomo, la entidad debe examinar a la luz del Marco Normativo vigente para las Entidades de Gobierno, las condiciones de cada estrategia y determinar el tratamiento contable que debe aplicar en cada caso. A continuación se plantean algunas posibles alternativas que pueden presentarse:

Los terrenos que cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos se deben clasificar de acuerdo con la intención o destinación que la entidad prevea para dicho terreno, así:

- Los terrenos adquiridos con la intención de comercializarlos o, de incorporarlos a proyectos que generen otros activos que han de ser transferidos de forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se deben reconocer como inventarios;
- Los predios que se destinen por la entidad para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios o para propósitos administrativos y se caractericen porque no estén disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable, se reconocen como propiedades, planta y equipo; y,
- Aquellos terrenos o edificaciones que se destinen para generar rentas, plusvalías o ambas, o inmuebles con uso futuro indeterminado, se deben reconocer como propiedades de inversión.

Cuando la entidad adquiera terrenos en condiciones tales que no se cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos, deberá reconocerse un gasto, dicha situación debe revelarse en notas a los estados financieros. Igualmente los terrenos que habiendo sido reconocidos como activos y se entreguen a terceros, sin ninguna contraprestación, dará lugar a su retiro y el reconocimiento de un gasto como una subvención.

De modo similar, al constituirse el patrimonio autónomo, se tendrá que definir los criterios para el reconocimiento de los terrenos como activos de acuerdo con la intención o destinación que se prevea para dicho bien, relacionado con el cumplimiento del objetivo del negocio fiduciario.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000015641 del 10-06-2016
20162000021131 del 05-08-2016
20162000028791 del 26-09-2016
20162000034551 del 09-11-2016
20162000034721 del 09-11-2016
20162000037491 del 24-11-2016
20162000037511 del 24-11-2016
20162000037861 del 25-11-2016
20162000039641 del 20-12-2016
20162000039821 del 21-12-2016
20162000040131 del 21-12-2016

5.10. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

5.11. PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20162000020811 DEL 03-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los préstamos por pagar en moneda extranjera

Doctora

MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO

Contadora General de Bogotá D. C.

Secretaría Distrital de Hacienda

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500038632, el día 27 de mayo de 2016, en la cual formula consulta sobre el reconocimiento contable de los contratos de crédito público con la banca multilateral, de cara al nuevo Marco Normativo.

1. Al respecto de la medición inicial del crédito se consulta:

a) ¿Es posible amortizar el 100% de los pagos realizados por comisión y operaciones conexas como un menor valor del primer desembolso del crédito?

b) Al recibir nuevos desembolsos, ¿se debe realizar un ajuste en el flujo financiero del crédito, incluyendo las cuotas a pagar del segundo desembolso? ¿Se debe realizar un nuevo cálculo de la tasa de interés efectiva? ¿Cuál sería el registro contable de la posible diferencia por el cambio de la tasa de interés efectiva?

c) Si los costos de transacción se amortizan a prorrata de cada desembolso, ¿esto conlleva a reconocer cada desembolso de manera independiente, con su propio flujo financiero y tasa de interés efectiva? Así mismo, en caso de que la entidad no solicite el desembolso del total

del crédito contratado ¿la amortización del saldo de los pagos realizados por comisión y operaciones conexas se deben reconocer directamente como un gasto? ¿Qué cuenta contable se debe utilizar para este registro?

2. En relación con la medición posterior del crédito se consulta:

a) ¿Se generarían cambios en el cálculo de la tasa de interés efectiva cada vez que se realice un corte contable? ¿Cuáles serían los registros contables por estas variaciones?

b) ¿Para el cálculo de la tasa de interés efectiva, se debe incluir dentro de los flujos contractuales del préstamo la comisión de compromiso y las operaciones conexas que tienen relación con el crédito?

c) Teniendo en cuenta que en la tasa de interés pactada se ha incluido el efecto de la devaluación de la moneda, ¿el cálculo de la tasa de interés efectiva y del costo efectivo se deben realizar en la moneda original del crédito y al final del período (mes) se reexpresan en la moneda local? ¿O dichos cálculos se deben realizar con el flujo financiero proyectado en moneda local y en cada corte contable realizar un nuevo cálculo de la tasa de interés efectiva para el crédito?

Adicionalmente solicitan aclaración sobre cuáles de los siguientes se consideran como costos de transacción:

- Comisión de financiamiento: Porcentaje calculado sobre el monto total del crédito contratado, se paga una sola vez de manera anticipada de acuerdo con las cláusulas contractuales, en las cuales se establece que no se podrá solicitar desembolsos hasta tanto el prestamista no haya recibido el pago total de dicha comisión.

- Comisión de compromiso: Porcentaje que se paga durante la vida del crédito por saldos no desembolsados con el objetivo de garantizar que se mantenga el saldo disponible para desembolsar. Se calcula sobre el saldo del crédito contratado pendiente de desembolso y se paga con la misma periodicidad del capital e intereses.

- Operaciones conexas: Pagos realizados a proveedores de servicios necesarios para la contratación del crédito, las cuales se pueden presentar antes del primer desembolso o durante la vida del crédito, entre las cuales se encuentran:

Aporte Fondo de Contingencias, de acuerdo con Contrato de Contragarantía con la nación

- Fondo de contingencias contractuales de entidades estatales del Ministerio de Hacienda y Crédito público

Unidad coordinadora: contratistas para la coordinación administrativa, financiera y de adquisiciones de la ejecución del crédito

Auditorías: Firmas que auditan anualmente los estados financieros crédito mientras que se encuentra en periodo de desembolsos.

Evaluaciones de impacto: estudios realizados al final de la ejecución de un proyecto financiado con crédito para determinar los impactos y resultados de este.

En relación con su consulta, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

- Por un lado, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, se define la Norma de préstamos por pagar como:

“4.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por pagar, los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

4.3. Medición inicial

“Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar... Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, ... El costo efectivo se calculará... la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, en este Marco Normativo se observa en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera que:

“Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma. La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.” (Subrayado fuera del texto)

- Por otro lado, en el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, se describe la cuenta 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Las conclusiones se emitirán en el orden de sus preguntas:

Al respecto de las erogaciones incurridas antes, durante y al final del préstamo, solo la Comisión de financiamiento clasifica como costo de transacción, en el contexto expuesto.

1. En cuanto a la medición inicial, se concluye:

a) ¿Es posible amortizar el 100% de los pagos realizados por comisión y operaciones conexas como un menor valor del primer desembolso del crédito?

Solo las erogaciones correspondientes a costos de transacción serán un menor valor del préstamo en la medida en que se realicen los desembolsos del crédito.

b) Al recibir nuevos desembolsos, ¿se debe realizar un ajuste en el flujo financiero del crédito, incluyendo las cuotas a pagar del segundo desembolso? ¿Se debe realizar un nuevo cálculo de la tasa de interés efectiva? ¿Cuál sería el registro contable de la posible diferencia por el cambio de la tasa de interés efectiva?

El tratamiento contable, de la medición posterior de los préstamos contemplados en la consulta, será decisión de la Entidad desde que el tratamiento no esté en contraposición de la Norma de préstamos por pagar citada previamente. La Entidad bien podrá tomar como un solo préstamo todos los desembolsos referentes al mismo crédito aprobado, caso en el cual se deberá observar si la tasa efectiva cambia; los cambios de la tasa efectiva o lo que afecte el

valor del préstamo inicialmente reconocido, serán cambios en la estimación de la medición posterior del mismo y el registro contable no será otro que el señalado por la Norma de préstamos por pagar.

c) Si los costos de transacción se amortizan a prorrata de cada desembolso, ¿esto conlleva a reconocer cada desembolso de manera independiente, con su propio flujo financiero y tasa de interés efectiva? Así mismo, en caso de que la entidad no solicite el desembolso del total del crédito contratado ¿la amortización del saldo de los pagos realizados por comisión y operaciones conexas se deben reconocer directamente como un gasto? ¿Qué cuenta contable se debe utilizar para este registro?

Será decisión de la Entidad si controla cada desembolso como un préstamo por pagar independiente o si controla todos los desembolsos como un solo préstamo por pagar. El valor de la comisión de financiamiento no tomado como costo de transacción, por la parte del crédito no desembolsada, será reconocido como un gasto. El desembolso de la comisión de financiamiento se registrará en la subcuenta 190503-Comisiones de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y se amortizará su valor con cargo a la respectiva subcuenta y como menor valor del préstamo incrementado por el nuevo desembolso.

2. En relación con la medición posterior del crédito, se concluye:

a) ¿Se generarían cambios en el cálculo de la tasa de interés efectiva cada vez que se realice un corte contable? ¿Cuáles serían los registros contables por estas variaciones?

En la medida en que la tasa de interés del préstamo es variable y que pueden existir desembolsos que cambien el valor total del mismo, deberá observarse si existe cambio de la tasa efectiva. Los registros contables son los correspondientes a la amortización del préstamo por pagar, según se contempla en la Norma de préstamos por pagar, en la Sección de medición posterior.

b) ¿Para el cálculo de la tasa de interés efectiva, se debe incluir dentro de los flujos contractuales del préstamo la comisión de compromiso y las operaciones conexas que tienen relación con el crédito?

Solo las erogaciones directamente relacionadas con el hecho económico de la obtención del préstamo serán incluidas en los flujos que dan fuente para el cálculo de la tasa efectiva. En consecuencia, la Entidad deberá evaluar si se cumple esta condición.

c) Teniendo en cuenta que en la tasa de interés pactada se ha incluido el efecto de la devaluación de la moneda, ¿el cálculo de la tasa de interés efectiva y del costo efectivo se

deben realizar en la moneda original del crédito y al final del período (mes) se reexpresan en la moneda local? ¿O dichos cálculos se deben realizar con el flujo financiero proyectado en moneda local y en cada corte contable realizar un nuevo cálculo de la tasa de interés efectiva para el crédito?

El cálculo de la tasa efectiva y la amortización del préstamo deben hacerse utilizando los flujos en la moneda original de la transacción; al momento de registrar los saldos obtenidos de la medición posterior, la Entidad deberá reexpresar dichos saldos a la moneda funcional, es decir, el Peso colombiano. Los cambios que se generen en la obligación serán reconocidos según lo contemplado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

CONCEPTO No. 20162000021031 DEL 04-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento de los costos financieros de proyectos que no inician simultáneamente con el pago del préstamo asociado. Distribución del costo financiero, cuando se financian varios activos en proceso de ser aptos, con la misma fuente de financiación

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D. C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500041872 el día 15 de junio del 2016, en la cual formula consulta sobre el reconocimiento de los costos de financiación para obras de la entidad. Las preguntas en específico son:

a) Las entidades de la administración central pueden iniciar la ejecución de los proyectos de inversión y los pagos se realizan por medio de la Dirección Distrital de Tesorería con recursos de la disponibilidad de caja, por lo tanto, los desembolsos del crédito se pueden realizar cuando la obra presente un grado alto de ejecución o en fechas posteriores a la finalización de la misma. Para este caso, ¿es necesario realizar la capitalización de los costos de financiación? ¿Desde qué momento se deberían capitalizar los costos de financiación?, o es viable que la SDH como la entidad encargada de realizar los pagos del capital, intereses y comisiones de los créditos del Distrito ¿reconozca la totalidad de los costos de financiación como gasto en el resultado del período?

b) Los pagos realizados con cargo a algunos proyectos de inversión financiados con recursos de la banca multilateral se realizan con recursos propios de acuerdo con las cláusulas de ejecución de los créditos, para efecto de solicitar los desembolsos, se debe presentar al banco la relación de gastos con sus respectivos soportes para que se realice el reembolso de los mismos. Teniendo en cuenta que los recursos del crédito se reciben de forma posterior a los pagos de los contratos de ejecución de la obra, ¿es necesario realizar la capitalización de los costos de financiación? ¿Desde qué momento se deberían capitalizar los costos de financiación?

c) Los recursos del crédito se destinan a financiar proyectos de inversión de diferentes entidades (Administración Central y/o Descentralizadas) y los desembolsos se realizan en diferentes momentos de acuerdo a las necesidades de varias entidades, razón por la cual se dificulta identificar los costos de financiación asignables a cada proyecto o entidad. Para este caso, ¿es necesario realizar la capitalización de los costos de financiación? ¿La distribución de los costos de financiación hacia los diferentes proyectos se podría realizar a prorrata? ¿Cómo se realizaría el prorrateo de dichos costos?

d) ¿Las diferencias en cambio procedentes de los intereses de los préstamos en moneda extranjera que en la actualidad son calculados, reconocidos y pagados por la SDH, bajo el nuevo marco normativo, deben ser objeto de capitalización por parte de la entidad de la administración central que reconoce el activo?

En relación con su consulta, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

- Por un lado, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, se define la Norma de costos de financiación como:

“Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.”

18.1. Reconocimiento

Se reconocerán como un mayor valor de los activos, los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un período sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el período en que se incurra en ellos.

La entidad definirá en sus políticas contables lo que se considerará como período sustancial, atendiendo los distintos tipos de activos. (...)

18.2. Medición

Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el período contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos. (...)

... El valor de los costos de financiación que la entidad capitalice durante el período, no excederá el total de costos de financiación incurridos durante ese mismo período. (...)

18.3. Inicio de la capitalización de los costos de financiación

La capitalización de los costos de financiación comenzará en la fecha en la que la entidad cumpla por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones: incurre en desembolsos relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción del activo; incurre en costos de financiación; y lleva a cabo las actividades necesarias en la preparación del activo para el fin previsto. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Las conclusiones se emitirán en el orden de sus preguntas:

a) Según el caso expuesto, ¿es necesario realizar la capitalización de los costos de financiación? ¿Desde qué momento se deberían capitalizar los costos de financiación?, o es viable que la SDH como la entidad encargada de realizar los pagos del capital, intereses y comisiones de los créditos del Distrito ¿reconozca la totalidad de los costos de financiación como gasto en el resultado del período?

La Entidad podrá empezar a capitalizar los costos de financiación, del préstamo solicitado cuyos recursos están directamente aplicados en el período durante el cual el activo se puede catalogar como apto, en cuanto se generen desembolsos para la construcción del activo; se pague intereses, comisiones o se incurra en gastos por diferencia en cambio en estos rubros; y que la obra de construcción esté en curso. Por lo tanto, la Entidad no podrá capitalizar los costos financieros del crédito si la obra inicia antes; de igual manera, si una vez terminado el período para que el activo sea apto, la Entidad sigue pagando costos de financiación, entonces estos costos financieros posteriores no podrán capitalizarse como mayor valor del activo. Cuando la entidad no pueda capitalizar los costos financieros, estos serán gastos.

b) ¿Es necesario realizar la capitalización de los costos de financiación? ¿Desde qué momento se deberían capitalizar los costos de financiación?

Teniendo los antecedentes de la consulta, los costos de financiación deberán ser capitalizados como mayor valor del activo solamente cuando se cumplan las condiciones mencionadas en la conclusión de la anterior. La entidad deberá establecer, mediante política, los períodos para que los activos sean aptos.

c) ¿Es necesario realizar la capitalización de los costos de financiación? ¿La distribución de los costos de financiación hacia los diferentes proyectos se podría realizar a prorrata? ¿Cómo se realizaría el prorrateo de dichos costos?

En los términos de la consulta, si los proyectos de inversión son de activos aptos de la misma Entidad, se deberá identificar qué recursos financiados están directamente relacionados con cada proyecto. Cuando la misma fuente de financiamiento, que genera los costos financieros a capitalizar, estuviera directamente asociada a la construcción de varios activos aptos, se podrá distribuir de manera proporcional los costos financieros a capitalizar, siempre que la metodología aplicada conlleve a una asignación objetiva y sea coherente con la realidad de los hechos económicos. Para este caso, el método para prorratear los costos financieros será decisión de la Entidad, de cara a las particularidades de cada proyecto.

d) ¿Las diferencias en cambio procedentes de los intereses de los préstamos en moneda extranjera que en la actualidad son calculados, reconocidos y pagados por la SDH, bajo el

Nuevo Marco Normativo, deben ser objeto de capitalización por parte de la entidad de la administración central que reconoce el activo?

Solamente las diferencias en cambio generadas por los costos financieros de los préstamos en moneda extranjera directamente relacionados con activos aptos de la Entidad podrán ser capitalizadas durante el período en que se cumplan las tres condiciones ya señaladas.

5.12. CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20162000022871 DEL 25-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Dimensión contable de las Cuentas por pagar y libros para su registro

Doctor
DAVID ALEJANDRO CABAL CRUZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005047-2, del 25 de julio de 2016, en la cual amplia el contexto del radicado CGN 20165500004609-2 y respecto de información relacionada con cuentas por pagar y reservas presupuestales consulta:

1. Desde la perspectiva contable y presupuestal, la diferencia que existe entre una "cuenta por pagar" y una "reserva presupuestal"
2. Si una entidad estatal (unidad administrativa especial), del orden nacional debe revelar en la contabilidad las cuentas por pagar y las "reservas presupuestales"; de ser así, indicar en qué libros o registros.

3. El trámite legal o reglamentario para la constitución de "reservas presupuestales" y de "cuentas por pagar".

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

CONSIDERACIONES

El artículo N° 354 de la Constitución Política, señala: "Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...)".

En consonancia con ello, la Ley 298 del 23 de julio de 1996, en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con la función de la Contaduría General de la Nación, establecen: "i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa".

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala:

"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. (...)

121. **Período Contable.** Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre. (...)

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224... Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta. (...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control. (...)

342. Noción. Los libros de Contabilidad son estructuras que sistematizan de manera cronológica y nominativa los datos obtenidos de las transacciones, hechos y operaciones que afectan la situación y la actividad de las entidades contables públicas. Estos libros permiten la construcción de la información contable pública y son la base para el control de los recursos, por lo cual se constituyen en soporte documental. Los libros de contabilidad se clasifican en principales y auxiliares.

343. Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas;" (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe:

"24-CUENTAS POR PAGAR

Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. ...

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido.

9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control.”

De otra parte, la Resolución N° 357 de 2008 por la cual se adopta el Procedimiento de control interno y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN, establece:

“3.9. Libros de contabilidad.

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables...” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Por mandato constitucional en su artículo 354 y por la Ley 298 de 1996, la competencia de la CGN para resolver consultas, se limita a la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública expedidas por ella misma. Por esta razón, con radicado CGN N° 20162300021861, del 19 de agosto de 2016, este Despacho trasladó su consulta a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito para que resuelva las inquietudes relacionadas con los aspectos presupuestales. A continuación se resuelve únicamente lo relacionado con la dimensión contable, así:

Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal, se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales, es decir, cuando surjan las obligaciones respectivas; estas afectan la situación

financiera de la entidad y su reconocimiento debe efectuarse teniendo en cuenta lo preceptuado por los principios de registro, devengo y período contable, establecidos en el Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública.

2. Si una entidad estatal (unidad administrativa especial), del orden nacional ¿debe revelar en la contabilidad las cuentas por pagar y las "reservas presupuestales?"; de ser así, indicar ¿en qué libros o registros?

Las entidades públicas deben revelar en la contabilidad las cuentas por pagar, en la subcuenta y cuenta respectiva, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, la información de las mismas debe estar registrada en los libros de contabilidad, principales y auxiliares, como fuente para la elaboración de los estados contables, todo ello en cumplimiento de la norma técnica de los libros de contabilidad contenida en los párrafos 342 y 343 del Marco conceptual antes referido y en el numeral 3.9 de la Resolución 357 de 2008.

Ahora bien, si la entidad requiere efectuar algún control sobre las reservas presupuestales, estas pueden registrarse en la respectiva subcuenta, de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20162000026631 DEL 15-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de actividades y/o servicios especializados Otros ingresos Cuentas de orden acreedoras
	SUBTEMAS	Causación de obligaciones por servicios de salud Procedimiento contable aplicable a las glosas. Tratamiento contable de los anticipos y pagos anticipados, cuando los valores causados son inferiores a los importes entregados al tercero

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de actividades y/o servicios especializados Otros ingresos

	Cuentas de orden acreedoras
SUBTEMAS	Causación de obligaciones por servicios de salud Procedimiento contable aplicable a las glosas. Tratamiento contable de los anticipos y pagos anticipados, cuando los valores causados son inferiores a los importes entregados al tercero.

Doctor

RICARDO PÉREZ VÁSQUEZ

Profesional Universitario

Departamento Administrativo Distrital de Salud de Cartagena

Cartagena – Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación trasladada por competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005124-2, del 27 de julio de 2016, en la cual manifiesta inquietudes sobre los siguientes temas:

1. Causación de obligaciones por servicios de salud No POS
2. Procedimiento contable aplicable a las glosas
3. Tratamiento contable de los anticipos y pagos anticipados, cuando los valores causados son inferiores a los importes entregados al tercero.

Es de anotar que telefónicamente se hace claridad que las preguntas están circunscritas a servicios de salud NO POS (Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado cubiertos por las IPS) contratados con las IPS, las cuales le facturan directamente a la entidad.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1122 de 2007, decreta:

“**Artículo 13...** Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas: (...)”

b. Todos los recursos de salud, se manejarán en las entidades territoriales mediante los fondos locales, distritales y departamentales de salud en un capítulo especial, conservando un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con

precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente. El manejo de los recursos se hará en tres cuentas maestras, con unidad de caja al interior de cada una de ellas. Estas cuentas corresponderán al recaudo y al gasto en salud pública colectiva, régimen subsidiado de salud y prestación de servicios de salud...” (Subrayado fuera del texto)

El Decreto Ley N° 1281 de 2002, establece:

“Artículo 7°. Trámite de las cuentas presentadas por los prestadores de servicios de salud. Además de los requisitos legales, quienes estén obligados al pago de los servicios, no podrán condicionar el pago a los prestadores de servicios de salud, a requisitos distintos a la existencia de autorización previa o contrato cuando se requiera, y a la demostración efectiva de la prestación de los servicios.

Cuando en el trámite de las cuentas por prestación de servicios de salud se presenten glosas, se efectuará el pago de lo no glosado. Si las glosas no son resueltas por parte de la Institución Prestadora de Servicios de Salud, IPS, en los términos establecidos por el reglamento, no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayados fuera de texto)

-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

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 (RCP), establece:

“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 deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. ...”

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, contenido Manual antes referido, prescribe:

“13. SUBSIDIO A LA OFERTA

Representa los gastos destinados a la prestación de los servicios de salud a la población pobre y vulnerable que no se encuentra afiliada al régimen subsidiado ni al régimen contributivo, así como los servicios excluidos en el Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado-POS-S y los de la población del régimen contributivo durante los períodos de carencia. El recurso utilizado en la contratación de servicios de salud con una IPS, se registra debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y acreditando la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual, expedido mediante la Resolución N° 355 de 2007, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del citado Régimen establece:

“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. (...)

190. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine (...).

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, bienes entregados a terceros (...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, los párrafos 282 y 289 relacionados con las Normas técnicas relativas al gasto del mismo texto normativo, señalan:

“282. 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. (...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución N° 356 de 2007, describe las siguientes cuentas, así:

“1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios...

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, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

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

2480 ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 550208-Subsidio a la Oferta, 550210-Régimen Subsidiado, 550215-FOSYGA - ECAT y 550216-Acciones de Salud Pública.

4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS

Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. ...

5502 SALUD

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional ...

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente” (Subrayado fuera de texto)

-MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, establece:

“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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo (...)

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

- Activos

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

- Pasivos

Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. (...)

Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado) ... (...)

La cancelación... La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; ...

6.1.4. Ingresos

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

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio 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 la distribución de excedentes. (...)

- Reconocimiento de los elementos en los estados financieros (...)
- Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)

- Reconocimiento de pasivos

Se reconocerán como pasivos, las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

- Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o junto con la disminución en los pasivos resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor. (...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente.

- Reconocimiento de gastos y costos

Se reconocerán como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento de los costos y los gastos ocurre simultáneamente con el reconocimiento de aumentos en los pasivos o disminuciones en los activos; por ejemplo, el devengo de salarios o la depreciación de los bienes. (...) (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, prescriben:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad 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.”

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“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.

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

Representa los valores entregados por la entidad, 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.

2480- ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.

4808 INGRESOS DIVERSOS

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

5502- SALUD

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, incluye el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el

Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional.

9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente

9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 93 Acreedoras de control.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta que la Alcaldía de Cartagena es responsable de la administración del fondo de salud, y por consiguiente de la información contable relacionada con el mismo, en el Marco de las Resoluciones N° 354 y 356 de 2007 y N° 533 y 620 de 2015, se concluye:

1. CAUSACIÓN DE OBLIGACIONES POR SERVICIOS DE SALUD NO POS

En cumplimiento del principio de Devengo, la causación de obligaciones por servicios de salud-Subsidio a la oferta, para quienes tengan a cargo el pago de dichos servicios, procede una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se materialicen los preceptos determinados en el artículo 7 del **Decreto Ley N° 1281 de 2002**.

Con la recepción de los servicios de salud, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

Si la entidad entregó anticipos directamente relacionados con la adquisición de los servicios de salud, alternamente, debe disminuir por el valor de los recursos utilizados el pasivo referido en el párrafo anterior con un crédito en la subcuenta 142012- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, o en la subcuenta 190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, a partir del 1 de enero de 2017 en aplicación de la Resolución N° 533 de 2015. En caso de haber efectuado pagos anticipados, en aplicación a estas dos resoluciones, debe disminuir o cancelar el pasivo con un débito 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE

SERVICIOS DE SALUD y un crédito en las subcuentas 190514-Bienes y servicios, o 190590-Otros bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

2. Procedimiento contable aplicable a las glosas

De presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y por ende son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, en el Marco de las Resoluciones N° 354 y 356 de 2007, 533 y 620 de 2015, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

1) Si la glosa no subsanable se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la Entidad debe reversar el pasivo y gasto reconocidos, con un débito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD.

2) Si la glosa no subsanable se presenta en un periodo posterior a aquel en el cual se causó el gasto, la entidad responsable del pago debe revesar el pasivo y reconocer un ingreso, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 480890- Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, hasta el 31 de diciembre de 2016 o 480890- Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, a partir del 1 de enero de 2017.

Adicionalmente, la Entidad deberá llevar el control de las glosas en la subcuenta 939012-Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

3. REGISTRO CONTABLE DE ANTICIPOS Y DE PAGOS ANTICIPADOS.

Los Anticipos entregados por la Alcaldía a las IPS se deben reconocer con un débito en la subcuenta 142012- Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si en lugar de un anticipo, los recursos entregados corresponden a un pago anticipado, este hecho se debe reconocer con un débito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y como

contrapartida un crédito en las respectivas subcuentas, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, puesto que corresponden a pagos anticipados.

Es pertinente señalar que el saldo de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS no requiere reclasificación. Su afectación dependerá de la decisión administrativa que se tome, bien sea por que se solicita su reintegro o se aplica al pago de futuras facturas a su cargo.

De otra parte, los recursos entregados en calidad de pago anticipado, son recursos del tercero, sujetos a la entrega del bien o servicio, contratado; por tanto; si se dispone de un saldo en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y los servicios efectivamente causados son inferiores y no se tiene previsto contratar nuevos servicios con ese tercero, entonces debe reclasificar el importe a favor de la Alcaldía, a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, si el evento ocurre hasta el 31 de diciembre de 2016 o a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si el evento se presenta a partir del 1 de enero de 2017.

CONCEPTO No. 20162000029681 DEL 03-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos Cuentas de orden acreedoras de control
	SUBTEMAS	Depuración contable, en atención a lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016, causación de obligaciones por servicios de salud y procedimiento contable aplicable a las glosas

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos Gastos
	SUBTEMAS	Registro del valor de los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones para el pago de aportes patronales, girados por la Nación, directamente a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E

Doctor
OMAR ANDRÉS ÁLVAREZ MEJÍA
Director
Instituto Departamental de Salud de Nariño
Pasto - Nariño

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500052672, del 1 de agosto de 2016, mediante la cual informa que según la Ley 1797 de 2016, por la cual se regula la operación del sistema general de seguridad social en salud, los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado (ESE), financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin y serán girados por la Nación directamente a la cuenta maestra de las ESE para que estas realicen los pagos a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA).

Manifiesta que esta disposición modifica los registros señalados en el procedimiento sobre aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, sin situación de fondos, indicados en el numeral 5 del capítulo XIII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, razón por la cual solicita se les indiquen los registros contables para el recaudo de los mencionados recursos y tener en cuenta estos cambios para los procedimientos que se expidan bajo los nuevos marcos normativos.

De otra parte, informa que la misma Ley establece que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros, para lo cual el Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, razón por la cual solicita se le indique cual es el procedimiento contable que conforme a la Ley deben aplicar los entes territoriales y las ESE, en razón a que deben dar cumplimiento a la Ley en un plazo máximo de 90 días a partir del 13 de julio.

Así mismo, indica que al revisar la Resolución N° 620 de 2015 no existe cuenta para el registro de la sobretasa al licor de que trata el parágrafo 1 del artículo 8 de la Ley N° 1393 de 2010, por lo cual solicita se cree una subcuenta para registrar este recaudo.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta en el orden en que fueron planteados los interrogantes:

CONSIDERACIONES:

- **Registro del valor de los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones para el pago de aportes patronales, girados por la Nación, directamente a las Empresas Sociales del Estado-E.S. E**

El artículo 2 de la Ley 1797 de 2016, establece:

“...A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los recursos correspondientes a los aportes patronales de los trabajadores de las Empresas Sociales del Estado financiados con los recursos del Sistema General de Participaciones, serán manejados por estas Entidades, a través de una cuenta maestra creada para tal fin. La Nación girará directamente a la cuenta maestra de la Empresa Social del Estado los aportes patronales que venían financiando antes de la entrada en vigencia de la presente ley. Por medio de esta cuenta maestra las Empresas Sociales del Estado, deberán realizar los pagos de los aportes patronales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA)”.

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, se requiere considerar lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, y el numeral “5. Aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP:

- En relación con las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público, 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.

(...)

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 a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Por su parte, en relación con los ingresos y gastos, el referido marco normativo establece:

“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.

6.1.5. 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. (...)
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad 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.

2424-DESCUENTOS DE NOMINA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.

4312-SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor neto de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.”

De otra parte el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución N° 663 de 2015, señala:

“Párrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social e Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

Período de transición: es el comprendido entre el 12 de enero y el 31 de diciembre d 2016. Durante este período, las empresas que conforman el SGSSS 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 de texto)

Periodo de aplicación: es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.”

El numeral 5 del procedimiento contable para reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala:

“5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los

aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES. La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.”

2) Causación de obligaciones por servicios de salud y procedimiento contable aplicable a las glosas, y depuración contable, en atención a lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016.

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública y con relación al reconocimiento de la facturación radicada y que se encuentra en proceso de auditoría, la Contaduría General de la Nación, expidió el concepto **20162000026631**, el cual en las conclusiones, señaló:

“En cumplimiento del principio de Devengo, la causación de obligaciones por servicios de salud-Subsidio a la oferta, para quienes tengan a cargo el pago de dichos servicios, procede una vez surjan los derechos y obligaciones, es decir cuando se materialicen los preceptos determinados en el artículo 7 del **Decreto Ley N° 1281 de 2002**.

Con la recepción de los servicios de salud, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

2. Procedimiento contable aplicable a las glosas

De presentarse glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, es decir cuando no es posible corregirlas y por ende son aceptadas por la IPS puesto que dicho valor glosado no puede ser cobrado en su totalidad, en el Marco de las Resoluciones N° 354 y 356 de 2007, 533 y 620 de 2015, deberá aplicarse el procedimiento contable que se señala a continuación:

1) Si la glosa no subsanable se presenta dentro del periodo contable en que se causó el gasto por la adquisición del servicio, la Entidad debe reversar el pasivo y gasto reconocidos, con un débito en la subcuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD.

(...)

2) Si la glosa no subsanable se presenta en un periodo posterior a aquel en el cual se causó el gasto, la entidad responsable del pago debe revesar el pasivo y reconocer un ingreso, para lo cual debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 248001-Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita la subcuenta 480890- Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, hasta el 31 de diciembre de 2016 o 480890- Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, a partir del 1 de enero de 2017.

Adicionalmente, la Entidad deberá llevar el control de las glosas en la subcuenta 939012- Facturación glosada en la adquisición de servicios de salud de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).”

Con relación al saneamiento contable indicado en la Ley N° 1797 de 2016, el artículo 9, señala:

“Artículo 9. Aclaración de Cuentas y Saneamiento Contable. Las instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado y del Contributivo, independientemente de su naturaleza jurídica, el Fosyga o la entidad que haga sus veces y las entidades territoriales, cuando corresponda, deberán depurar y conciliar permanentemente las cuentas por cobrar y por pagar entre ellas, y efectuar el respectivo saneamiento contable de sus estados financieros.

El Ministerio de Salud y Protección Social establecerá las condiciones, términos y fechas referidos al proceso de glosas aplicadas por las entidades promotoras de Salud y demás entidades obligadas a compensar, asociadas a la prestación del servicio de salud. El saneamiento contable responsabilidad de las IPS y EPS, según el caso, deberá atender como

mínimo lo siguiente:

a) Identificar la facturación radicada (No existe una cuenta contable para que las Entes Territoriales reflejen la Facturación que se recibe para auditoria)

b) Reconocer y registrar contablemente los pagos recibidos, las facturas devueltas y las glosas; y las actas de conciliación que resulten del acuerdo obligatorio definitivo de las partes y en las que actué la Superintendencia Nacional de Salud de oficio o a solicitud. (En la actualidad todos estos momentos se registran en la cuenta de orden) 939012 facturación glosada en la adquisición de servicios de salud). (...)

d) La cartera irrecuperable, como resultado de la conciliación y depuración contable, que no se encuentre provisionada, deberá reclasificarse a cuentas de difícil cobro, provisionarse y castigarse en el ejercicio contable en curso, según corresponda; ..." (Subrayado fuera de texto)

Parágrafo 1°. A partir de la vigencia de la presente ley la depuración y conciliación de cuentas debe realizarse en un plazo máximo de 90 días, salvo los casos en que amerite la ampliación de dicho plazo."

De otra parte, el artículo 3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad la Resolución 357 de 2008, mediante 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, señala:

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 o obligaciones para la entidad.". (Subrayados fuera de texto)

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del "por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable", la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el anexo de la Resolución N° 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece:

"(...) 3.2.14 Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las

partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.”(Subrayados fuera de texto)

- Cuenta para el registro contable de la sobretasa al licor

El artículo 8 de la Ley 1393 de 2010, señala: “Modificase el primer inciso, sus numerales, y el párrafo 1° del artículo 50 de la Ley 788 de 2002, los cuales quedan así:

"Artículo 50. Tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. Las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares (...)

Parágrafo 1°. Del total recaudado por concepto del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y/o participación, una vez descontado el porcentaje de IVA cedido a que se refiere el párrafo 2° del artículo 50 de la Ley 788 de 2002, los departamentos destinarán un 6% en primer lugar a la universalización en el aseguramiento, incluyendo la primera atención a los vinculados según la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional; en segundo lugar, a la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado. En caso de que quedaran excedentes, estos se destinarán a la financiación de servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda, la cual deberá sujetarse a las condiciones que establezca el Gobierno Nacional para el pago de estas prestaciones en salud". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada una de las inquietudes planteadas en la consulta:

- Reconocimiento de los giros del Sistema General de Participaciones para el pago de aportes patronales, girados a las cuentas de las E.S.E.

Teniendo en cuenta que alguna Empresas Sociales del Estado-E.S.E, actualmente se encuentran aplicando el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de valores, y que no captan ni Administran Ahorro del Público a partir del año 2016, en tanto que otras E.S.E se acogieron al cronograma especial dispuesto en el Artículo 2° de la Resolución N° 663 de 2015, mediante la cual se modificó el Artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, a continuación se señala el procedimiento que deben aplicar cada grupo de ellas.

1.1 Empresas Sociales del Estado-E.S.E que actualmente están aplicando la Resolución N° 414 de 2014.

- El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510702-Cesantías de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos laborales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta 251102-Cesantías, 251111-Aportes a riesgos laborales de la cuenta 2511-Beneficios a empleados a corto plazo y las subcuentas 242421-Aportes a fondos pensionales, 242402-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NOMINA.

b) El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

c) El recaudo de los recursos que transfiere la Nación, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a cuentas bancarias de la E.S.E, estas entidades efectuarán un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131921-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

d) Con el pago de los aportes a los respectivos fondos, debitará las cuentas por pagar señaladas en el literal a) y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.2 Empresas Sociales del Estado-E.S.E, que se acogieron al cronograma especial señalado en el Artículo 2° de la Resolución N° 663 de 2015 y en consecuencia aún están aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

- Para efectos de la causación de la cuenta por pagar por concepto de aportes y de la cuenta por cobrar por concepto de prestación de servicios, las E.S.E y las IPS, deberán aplicar lo definido en numeral 5. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACIÓN PARA SALUD EN EL PAGO DE APORTES PATRONALES, señalado en el literal b del numeral 1.1 de las consideraciones.

- Para el reconocimiento del recaudo, teniendo en cuenta que los recursos ingresan a cuentas bancarias, a partir de la vigencia de la Ley N° 1797 de 2016, la E.S.E registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la cuenta por cobrar por concepto de prestación de servicios.

Con el pago de los aportes a los fondos, debitará la cuenta por pagar por cada concepto y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es preciso señalar que estas entidades, en cumplimiento de lo señalado en el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución N° 414 de 2014 según la modificación efectuada mediante el Artículo 2° de la Resolución N° 663 de 2015, de manera simultánea prepararán información de acuerdo con el nuevo Marco normativo expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014, y como consecuencia de ello deberán aplicar paralelamente lo definido en el numeral 1.1 de estas conclusiones.

2) Causación de obligaciones por servicios de salud y procedimiento contable aplicable a las glosas, y depuración contable, en atención a lo dispuesto en la Ley 1797 de 2016.

Con relación a la cuenta contable para registrar la facturación que se recibe de la E.S.E y que es objeto del proceso de auditoría, las entidades territoriales deben aplicar lo dispuesto en el concepto N° **20162000026631** expedido al Departamento Administrativo Distrital de Salud de Cartagena, donde se señala que la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 550208- Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y un crédito en la subcuenta 248001- Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, con independencia de que la facturación se encuentre en proceso de auditoría. Una vez se efectuó la conciliación entre las partes y se establezcan las glosas definitivas, aplicará lo dispuesto en el numeral 2 de las conclusiones del concepto anteriormente mencionado.

Por otra parte, deben adelantarse los cruces de información con los diferentes acreedores, en cumplimiento de la Resolución N° 357 de 2008 mediante 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, la cual actualmente se encuentra vigente y es de obligatoria aplicación para las entidades públicas hasta el 31 de diciembre de 2016, dando así cumplimiento a lo establecido en la Ley N° 1797 de 2016 en lo relacionado con la aclaración de cuentas y saneamiento contable.

A partir del 1° de enero de 2017, las entidades deben aplicar la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

- Cuenta para registrar la sobretasa al licor.

Sobre el particular, el Parágrafo 1° del artículo 8 de la Ley N° 1393 de 2010 no se refiere a la sobretasa al licor sino a la destinación de las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares. Por lo tanto, el recaudo es en un todo, un impuesto en sí mismo, razón por la cual deberá registrarse en las subcuentas 130522 y 131022 denominadas Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual de las cuentas 1305-IMPUESTO POR COBRAR DE VIGENCIA ACTUAL y 1310- IMPUESTOS POR COBRAR DE VIGENCIAS ANTERIORES, respectivamente, contempladas en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 DE 2015.

CONCEPTO No. 20162000031711 DEL 18-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Registro de recaudos por clasificar

Doctora

JAIDI BARRERA TOLOSA

Contadora

Municipio de Maní

Maní - Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550006733-2, del 7 de octubre de 2016, en la cual solicita se amplié el Concepto N° 20162000027291, del 20 de septiembre de 2016, por cuanto la cuenta 2407 está destinada a recursos a favor de terceros, y la cuenta solicitada para registrar las consignaciones objeto de consulta, corresponden a recursos en su mayoría a favor del municipio, de las cuales no existe claridad respecto de la persona y el concepto por el cual consignan.

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015, modificada por la Resolución 468 de 2056, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, en los siguientes términos:

“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.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.
- 2- 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 entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.”

CONCLUSIÓN:

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las entidades de Gobierno deben registrar, de manera transitoria, las consignaciones sobre las cuales no exista claridad respecto de la persona y el concepto, en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, del Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2016, aplicable a partir del 1 de enero de 2017, para lo cual acreditará el valor de los recaudos que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente, y debe adelantar las gestiones pertinentes para identificar y aplicar el respectivo concepto, a fin de garantizar su adecuada clasificación.

Este procedimiento no podrá adoptarse como un mecanismo para solventar deficiencias de carácter administrativo, razón por la cual la entidad debe adoptar las medidas necesarias tendientes a solucionar el problema desde su origen.

En consecuencia, este Despacho ratifica el Concepto N° 20162000027291, del 20 de Septiembre de 2016.

CONCEPTO No. 20162000040251 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las consignaciones pendientes por identificar

Doctora
DALMA VANESSA NARVÁEZ PABÓN
Consultora

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500075472, del 16 de noviembre del 2016, en la cual solicita se le indique el procedimiento contable para registrar las consignaciones pendientes de identificar, teniendo en cuenta que la Entidad tiene control sobre el efectivo.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución 468 de 2016, describe las siguientes cuentas, así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN: 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.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (...)

SE ACREDITA CON: (...)

2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

Esta cuenta contiene la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar

“4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

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

Esta cuenta contiene la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos.

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones anteriores, las consignaciones sin identificar a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la Contaduría General de la Nación, deben registrarse contablemente mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

La entidad debe adelantar todas las acciones administrativas pertinentes, a efectos de esclarecer la procedencia de los recursos y una vez identificada la persona o entidad que realizó la consignación, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente que corresponda a la naturaleza de la transacción.

Bajo el eventual caso en que efectuadas las gestiones administrativas necesarias para identificar a la persona o entidad que realizó la consignación, no fuese posible su identificación, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, con independencia de que las consignaciones correspondan al período actual o períodos anteriores.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000021131 del 05-08-2016

20162000026541 del 15-09-2016

20162000030411 del 07-10-2016

20162000037491 del 24-11-2016

5.13. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20162000026491 DEL 14-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Ingresos por transferencias y subvenciones Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes y servicios recibidos de las cajas de compensación familiar Saldos iniciales de los préstamos otorgados a los empleados de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015. Tratamiento contable de los días de descanso compensatorio. Tratamiento contable de los servicios prestados por el personal que labora a través de Comisiones de Servicio Interinstitucional. Tratamiento contable de los recursos provenientes de los convenios de cooperación internacional. Tratamiento contable de los bienes históricos y culturales usados para decorar la entidad.

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2367

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500033762, del 29 de abril de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable a aplicar bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, dispuesto en anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los siguientes temas:

1. Solicita concepto sobre el reconocimiento y medición de los bienes y servicios recibidos de la Caja de Compensación Familiar para actividades de bienestar social de los empleados y por los cuales la Entidad no entrega ninguna contraprestación. Así mismo, consulta en qué casos debe utilizarse la subcuenta 480812-Recursos Recibidos de las Cajas de Compensación para Actividades de Promoción y Prevención de salud.

En conversación telefónica con la consultante, se aclara que los bienes y servicios recibidos de la Caja de Compensación Familiar no son para uso de la entidad sino para sus funcionarios y sus familias, tales como refrigerios y regalos para los niños.

2. Consulta sobre la pertinencia de aplicar los literales e) y f) del numeral 1.2.4.1. Beneficios a los empleados a corto plazo, del Instructivo N° 002 de 2015 para efectos de determinar saldos iniciales de los préstamos concedidos a los empleados con tasa de interés cero, así como el valor de los beneficios otorgados.

3. De igual forma, solicita concepto respecto del reconocimiento y medición de los días de descanso compensatorio cuando el trabajo extra o suplementario de un empleado público supera los límites establecidos en el literal d) del artículo 36 del Decreto N° 1042 de 1978 y en el artículo 20 del Decreto N° 218 de 2016.

4. Por otro lado, indaga sobre el procedimiento contable que se debe aplicar para reconocer y medir los servicios prestados por el personal que labora en la Entidad a través de Comisiones de Servicio Interinstitucional, considerando que los pagos salariales son efectuados por la Entidad de donde proviene el personal.

Tema: Convenios de Cooperación Internacional

Consulta sobre el tratamiento contable de los recursos no reembolsables que provienen de convenios de cooperación internacional los cuales no son incorporados en el Presupuesto General de la Nación y son ejecutados por un organismo cooperante, y aunque la Entidad se beneficia de ellos, no los recibe directamente.

Tema: Propiedades, planta y equipo

Solicita concepto respecto de la cuenta a utilizar para el reconocimiento de los bienes declarados mediante actos administrativos como Bienes de Interés Cultural (BIC) que son utilizados actualmente para decorar la Entidad.

Al respecto, se atienden sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Respecto de la inquietud presentada en su consulta sobre el reconocimiento y medición de los bienes y servicios recibidos de la Caja de Compensación Familiar para actividades de bienestar social de los empleados y por los cuales la Entidad no entrega ninguna contraprestación, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los ingresos establece lo siguiente:

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

2. En relación con la inquietud referente a la determinación de los saldos iniciales de los préstamos concedidos a los empleados con tasa de interés cero, así como el valor de los beneficios otorgados, el numeral 1.2.4.1 del Instructivo N° 002 de 2015 señala lo siguiente en relación con los beneficios a los empleados a corto plazo:

“...los beneficios a los empleados a corto plazo son los otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo. Hacen parte de dichos beneficios, los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los incentivos pagados y los beneficios no monetarios, entre otros.

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un pasivo cuando la entidad consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Si la cantidad ya pagada supera el valor de la obligación, el exceso se reconocerá como un activo. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

e) Determinar si la entidad ha otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero o con tasas inferiores a las del mercado para periodos inferiores a un año.

f) Medir los préstamos identificados en el literal e) por el valor presente de los flujos futuros descontados, utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en la que se concedieron los préstamos. No obstante, en el caso en el que la entidad 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 2016. 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 entidad 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 de concesión del préstamo. El ajuste realizado afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 1.2.4.2. del Instructivo N° 002 de 2015 señala respecto a los beneficios a los empleados a largo plazo, lo siguiente:

“...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, que se hayan otorgado 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. (...)

Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un pasivo cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. Si la cantidad ya pagada supera al valor de la obligación, el exceso se reconocerá como un activo. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

f) Determinar si la entidad 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 en que se concedieron los préstamos. No obstante, en caso de que la entidad 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 2016. 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 entidad 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno define las siguientes cuentas:

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.

3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN: “Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las entidades 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.”

3. Sobre su inquietud respecto del reconocimiento y medición de los días de descanso compensatorio cuando el trabajo extra o suplementario de un empleado público supera los límites legalmente establecidos para que proceda el pago en dinero, debe señalarse en primer lugar, que la jornada extraordinaria se encuentra regulada principalmente en los artículos 36 y 37 del Decreto N° 1042 de 1978 y en las normas que anualmente establecen las escalas de asignación básica mensual para los empleados públicos.

En razón de lo anterior, el Decreto N° 1042 de 1978, establece:

“(…) **Artículo 36º.-** De las horas extras diurnas. Cuando por razones especiales del servicio

fuere necesario realizar trabajos en horas distintas de la jornada ordinaria de labor, el jefe del respectivo organismo o las personas en quienes este hubiere delegado tal atribución, autorizarán descanso compensatorio o pago de horas extras.

El pago de horas extras o el reconocimiento del descanso compensatorio se sujetarán a los siguientes requisitos:

- a. El empleo deberá pertenecer al nivel operativo, hasta el grado 17 del nivel administrativo y hasta el grado 39 del nivel técnico. (...)
- c. ...se liquidará con un recargo del veinticinco por ciento sobre la remuneración básica fijada por la ley para el respectivo empleo. (...)
- d. En ningún caso podrá pagarse más de 50 horas extras mensuales.
- e. Si el tiempo laboral fuera de la jornada ordinaria superare dicha cantidad, el excedente se reconocerá en tiempo compensatorio, a razón de un día hábil por cada ocho horas extras de trabajo.

Artículo 37º.- De las horas extras nocturnas. Se entiende por trabajo extra nocturno el que se ejecuta excepcionalmente entre las 6 p.m. y las 6 a.m., del día siguiente por funcionarios que de ordinario laboran en jornada diurna.

Este trabajo se remunerará con un recargo del setenta y cinco por ciento sobre la asignación básica mensual. (...)

En todos los demás aspectos el trabajo extra nocturno se regulará por lo dispuesto en el artículo anterior. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Decreto N° 218 de 2016 por el cual se fijan las escalas de asignación básica de los empleos del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y se dictan otras disposiciones en materia salarial, dispone en su artículo 20 lo siguiente:

“**ARTICULO 20º.** El límite para pago de horas extras mensuales a los empleados públicos que desempeñen el cargo de Conductor será de cien (100) horas extras mensuales.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, señala respecto de los principios de contabilidad pública lo siguiente:

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

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

A su vez, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, define el pasivo como:

“...una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 5 del Capítulo II de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los beneficios a los empleados señala lo siguiente:

“...comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios... (…)

Las retribuciones suministradas a los empleados podrán originarse por lo siguiente: (…)

b) requerimientos legales en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones; (…)

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 entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre de dicho periodo. (…)

Los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como

un pasivo cuando la entidad consume el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios otorgados. (...)

5.1.2. Medición

El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá 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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno define las siguientes cuentas:

2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO: "Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados originadas por los servicios que estos han prestado a la entidad durante el periodo contable y cuya obligación de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del mismo." (Subrayado fuera de texto)

5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS: "Representa el valor de los gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en las cuentas relacionadas anteriormente."

4. En relación con el procedimiento contable que se debe aplicar para reconocer y medir los servicios prestados por el personal que labora en la Entidad a través de Comisiones de Servicio Interinstitucional, el numeral 1 del Capítulo IV de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los ingresos de transacciones sin contraprestación establece lo siguiente:

"Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido... (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, define la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, como:

"Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas... (...)" (Subrayado fuera de texto)

Tema: Convenios de Cooperación Internacional

Sobre el tratamiento contable de los recursos no reembolsables que provienen de convenios de cooperación internacional los cuales no son incorporados en el Presupuesto General de la Nación y son ejecutados por un organismo cooperante, y aunque la Entidad se beneficia de ellos, no los recibe directamente, el numeral 1.3 del Capítulo IV de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con las Transferencias, señala:

“...corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1 Reconocimiento

Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos...

...Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos, los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió (...) Por consiguiente, cuando una entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo ... (...)

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno define las siguientes cuentas:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos a favor de la entidad 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.” (Subrayado fuera de texto)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.” (Subrayado fuera de texto)

Tema: Propiedades, planta y equipo

Respecto de la cuenta a utilizar para el reconocimiento de los bienes declarados mediante actos administrativos como Bienes de Interés Cultural (BIC) que son utilizados actualmente para decorar la Entidad, conviene señalar que el numeral 12.1 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, en relación con los bienes históricos y culturales, señala lo siguiente:

“Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)”

Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria sea fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA, se describe en los siguientes términos: “Representa el valor de las obras de arte, los bienes de culto, las joyas, los elementos de museo, los elementos musicales, los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad, entre otros, que son utilizados por la entidad para decorar o para la prestación de servicios.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Los bienes y servicios que recibe la Entidad de la Caja de Compensación Familiar no cumplen la definición de ingreso, dado que no incrementan el patrimonio de la entidad al estar destinados para los funcionarios y sus familias. Por lo anterior, no son objeto de reconocimiento.
2. La Entidad sólo debe aplicar los literales e) y f) del numeral 1.2.4.1. Beneficios a los empleados a corto plazo, del Instructivo N° 002 de 2015, cuando se haya determinado que se han otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero para periodos inferiores a un año. Ahora bien, si se determina que se han otorgado préstamos a los empleados con tasa de interés cero para periodos superiores a un año, debe aplicar los literales f) y g) del numeral 1.2.4.2. Beneficios a los empleados a corto plazo, del mismo Instructivo.

En efecto, al determinar los saldos iniciales de los préstamos otorgados a los empleados con tasa de interés cero con independencia de si fueron concedidos para periodos inferiores o superiores a un año, la Entidad debe calcular el valor presente de los flujos futuros utilizando la tasa de interés de mercado de la fecha en la que fueron otorgados. La diferencia entre el valor presente calculado y el valor en libros del préstamo a 31 diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la subcuenta 314504-Préstamos por cobrar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

No obstante, si se determina que el beneficio otorgado para acceder a una tasa de interés cero, se encuentra condicionado al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado, la diferencia entre el valor presente calculado y el valor en libros del préstamo a 31 diciembre de 2016, debe reconocerse en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO en la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total otorgado. Por su parte en la subcuenta 314504-Préstamos por cobrar, de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN debe registrarse el valor de la diferencia equivalente a la proporción de las condiciones ya cumplidas por el empleado.

En contraste de lo anteriormente mencionado, vale la pena señalar que si la Entidad no logra identificar la tasa de interés de mercado en la fecha de concesión de los préstamos para efectos de calcular el valor presente de los flujos futuros, los saldos iniciales de los mismos a 1 de enero de 2017 corresponderán a su valor en libros a 31 de diciembre de 2016.

3. Los días de descanso compensatorio que se confieran a los empleados públicos cuando su trabajo extra o suplementario supera los límites establecidos en el literal d) del artículo 36 del Decreto N° 1042 de 1978 y en el artículo 20 del Decreto N° 218 de 2016, se reconocerán contablemente a razón de un día hábil por cada ocho horas extras de trabajo y por lo tanto su medición monetaria dependerá del valor de la hora ordinaria. No obstante, la Entidad debe considerar los siguientes aspectos al momento de su reconocimiento:

a. Si el disfrute de los días de descanso compensatorio puede ser aplazado para periodos futuros al no hacer uso de los mismos en el periodo corriente, el pasivo debe ser reconocido por la Entidad por el valor de las horas ordinarias de los días de descanso compensatorio que se le adeuda al empleado, incluso si este no tiene derecho a una compensación en efectivo por los días no disfrutados al momento de abandonar la Entidad, en cuyo caso sólo afectará la medición de la obligación.

Lo anterior en concordancia con el principio del devengo, el cual establece que el reconocimiento de un hecho económico se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones. En este caso, la obligación surge en la medida en que los empleados incrementan su derecho a disfrutar los días de descanso compensatorio al permitir su aplazamiento.

b. Si el disfrute de los días de descanso compensatorio no puede ser aplazado para periodos futuros y en consecuencia caducan si no son utilizados en el periodo corriente; y adicionalmente, los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por los días no disfrutados al momento de abandonar la Entidad, el pasivo y el gasto sólo se reconocerá cuando el empleado haga uso del día de descanso compensatorio.

c. Aunque legalmente se entienda que la remuneración por el día de descanso compensatorio se encuentra incluida en la asignación mensual, su reconocimiento debe efectuarse de manera separada al sueldo del mes, pues durante el día de descanso compensatorio el empleado no espera prestar sus servicios a la Entidad, razón por la cual las obligaciones señaladas anteriormente en los literales a) y b) deben ser reconocidas de forma coherente con la esencia económica que las originó, debitando la subcuenta 510890-Otros gastos de personal diversos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditando la subcuenta 251190-Otros beneficios a los empleados a corto plazo de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

4. Los servicios prestados por el personal que labora en la Entidad a través de Comisiones de Servicio Interinstitucional, considerando que los pagos salariales son efectuados por la Entidad de donde proviene el personal, deben reconocerse como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse con fiabilidad, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y acreditando la cuenta 442890-Otras transferencias, de

la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS.

Tema: Convenios de Cooperación Internacional

Los recursos provenientes de los convenios de cooperación internacional, deben ser reconocidos como ingresos por transferencias, considerando que se reciben de terceros y que la Entidad no entrega a cambio alguna contraprestación que se aproxime al valor de mercado de los recursos recibidos.

Así mismo, conviene señalar que al no existir condiciones sobre los recursos transferidos de los recursos, la Entidad debe reconocerlos en el momento en el cual se efectúa el giro a la entidad ejecutora, mediante un débito en la subcuenta 190801-En Administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-Otras transferencias, por el valor del efectivo recibido y en caso en que se perciba en moneda extranjera, se debe aplicar lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera.

Tema: Propiedades, planta y equipo

Los bienes declarados mediante actos administrativos como Bienes de Interés Cultural (BIC) que son utilizados actualmente para decorar la Entidad, deben ser registrados en la cuenta 1681- BIENES DE ARTE Y CULTURA.

CONCEPTO No. 20162000032101 DEL 20-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Inversiones e instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Solicitud de socialización Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos Transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno Estado de flujos de efectivo

Doctor
ORLANDO URIBE VILLA
Secretario de Hacienda

Municipio de Medellín
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500062112, del 13 de septiembre de 2016, mediante la cual se hacen las siguientes consultas y solicitudes:

1. La entidad ha desarrollado una metodología que, a partir del avalúo catastral y mediante una regresión lineal, estima el valor comercial de los bienes inmuebles. Por ello se consulta si es posible utilizar dicha metodología como método de avalúo técnico para calcular el valor de mercado en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo para las propiedades, planta y equipo que posee la Alcaldía de Medellín y cada uno de sus establecimientos públicos.
2. Solicita analizar la posibilidad de que se permita utilizar el método indirecto para la elaboración del estado de flujos de efectivo.
3. Consulta sobre el procedimiento que la entidad debería seguir para ajustar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo y el reporte de dichas modificaciones a la CGN. Lo anterior considerando que no existe periodo de transición para la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.
4. Solicita socializar con la Dirección General de Regulación Económica de Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público los requerimientos del nuevo Marco Normativo en lo relacionado con la medición, información a revelar y oportunidad en el suministro de información relacionada con los beneficios posempleo.
5. Solicita aclarar qué se entiende por entidad pública societaria y si, para el caso de las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, prevalece este término sobre la existencia de control, influencia significativa o control conjunto sobre la entidad que recibe la inversión.

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

CONSIDERACIONES

Con relación al primer punto sobre la posibilidad de que la entidad use la metodología desarrollada internamente para la determinación de los saldos iniciales, es necesario

considerar que el Instructivo 002 de 2015 establece para los elementos de propiedades, planta y equipo lo siguiente:

“Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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)

Con relación al segundo punto sobre la posibilidad de permitir el uso del método indirecto para el estado de flujos de efectivo, es necesario considerar que la CGN tiene la función de elaborar y presentar diversos consolidados de las entidades públicas colombianas, para lo cual es indispensable uniformar la información financiera que estas preparan.

Adicionalmente, como parte del debido proceso a observar y cumplir, la CGN publicó para comentarios de los interesados, en el mes de junio de 2013, el documento “Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la propuesta de política de regulación contable pública, la cual se socializó en las principales ciudades del país. En el numeral 2.8.1 del capítulo II de dicho documento, se expresaba que la política de regulación sobre el estado de flujos de efectivo era mantener su presentación en las empresas y extender la obligatoriedad de su preparación y presentación en las entidades de gobierno, y que este se prepararía por el método directo.

Posteriormente, la CGN definió y publicó para comentarios de los interesados, el proyecto de marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, en sus componentes de Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos. De los comentarios recibidos, ninguno sugirió la presentación del estado de flujos de efectivo derivados de las actividades de operación por el método indirecto, por lo cual, en el anexo de la Resolución 533 de 2015 se estableció la presentación de este estado por el método directo.

Para atender el tercer punto de su comunicación sobre el procedimiento para el ajuste de los saldos iniciales debe considerarse que la Resolución 533 de 2015 estableció como período de preparación obligatoria aquel comprendido entre la fecha de publicación de dicha Resolución y el 31 de diciembre de 2016, y que definió como primer período de aplicación el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Adicionalmente, el Instructivo 002 de 2015 establece:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO (...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo. (...)

2. PRESENTACIÓN DE LOS PRIMEROS ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

La presentación de los primeros estados financieros de propósito general se constituye en un eslabón fundamental y sistemático en el proceso de convergencia hacia el Marco normativo para entidades de gobierno. Esta convergencia genera información fiable y relevante sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil a los diferentes usuarios de la información financiera.” (Subrayado fuera de texto)

Con relación al cuarto punto de su comunicación, y en el entendido que la solicitud surge en razón a que la Dirección General de Regulación Económica de Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público es quien efectúa los cálculos actuariales, se requiere constatar que la metodología utilizada se ajusta a los requerimientos de medición de los beneficios posempleo del nuevo marco normativo.

Por último, con relación al quinto punto de su comunicación, para efectos del reconocimiento de inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, estas deben corresponder a participaciones en empresas societarias, lo cual implica que dicha empresa debe tener el

capital dividido en acciones o cuotas partes de interés. Si la inversión se realiza en este tipo de entidades, se evalúa la existencia de control, influencia significativa o control conjunto.

CONCLUSIÓN

A partir de las consideraciones expuestas se concluye:

1. La entidad podrá usar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo la metodología desarrollada internamente siempre que su aplicación estime de manera confiable el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado del elemento de propiedades, planta y equipo que se pretende medir.
2. No se permite el uso del método indirecto para la elaboración del estado de flujos de efectivo dado que se requiere uniformar la información contable de las entidades públicas a fin de poder elaborar los distintos consolidados que presenta la CGN.
3. De requerirse algún ajuste a los saldos iniciales, estos deben realizarse durante el 2017. En todo caso debe garantizarse que los valores ya se encuentren ajustados para la presentación de los primeros estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2017. Ahora bien, con relación al reporte de dichos ajustes a la CGN, se le dará traslado a la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN para que sea esta quien aborde dicho punto.
4. La CGN realizará acercamientos con la Dirección General de Regulación Económica de Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el fin de constatar si la metodología utilizada para el cálculo actuarial de las pensiones se ajusta a los requerimientos de medición del nuevo marco normativo.
5. Para efectos del reconocimiento de inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, debe evaluarse primero si la inversión se realiza en una empresa societaria y luego si existe control, influencia significativa o control conjunto.

CONCEPTO No. 20162000033441 DEL 03-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones

SUBTEMAS	<p>Tratamiento contable de las diferencias que surjan de beneficios a los empleados a corto plazo que no se pagan mensualmente.</p> <p>Tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo que están totalmente depreciados, pero aún siguen en uso por la entidad.</p> <p>Reconocimiento de los bienes de consumo recibidos sin contraprestación.</p>
-----------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora

AUDREY ÁLVAREZ BUSTOS
 Subdirectora Financiera
 Caja de vivienda popular (CVP)
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550006280-2, del día 15 de septiembre de 2016, en la cual manifiesta lo siguiente:

“Con el fin de dar aplicabilidad de manera idónea al Nuevo Marco Normativo Contable para las entidades de gobierno, expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN), mediante Resolución 533 de 2015, de manera atenta presentamos a continuación las siguientes inquietudes, con el fin de obtener concepto sobre estos temas:

CONSULTA 1

La Caja de la Vivienda Popular ha establecido una metodología técnica para determinar las alícuotas de los beneficios a los empleados a corto plazo que no se pagan mensualmente, sin embargo, es posible que al momento del pago o de determinar el pasivo real, los valores reconocidos en el correspondiente gasto y pasivo sea menor o mayor.

¿Cuál es la afectación contable a realizar para cada caso, es decir, mayor o menor valor registrado en el gasto en la vigencia actual?

¿Cuál es la afectación contable para cada caso, en lo relacionado con el gasto reconocido en vigencias anteriores?

CONSULTA 2

Si un bien clasificado como propiedades, planta y equipo al 01-01-17 y al término de su vida útil está totalmente depreciado, pero se sigue utilizando' ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a este activo?

CONSULTA 3

Si la entidad recibe bienes de consumo sin contraprestación ¿Cuál es el reconocimiento contable que se debe realizar?"

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

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con las diferencias que surjan entre el valor registrado y el liquidado de los beneficios de los empleados a corto plazo.

El numeral 5.1.1. de la Norma de beneficios a los empleados, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

"5.1.1. Reconocimiento

(...) Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)" (Subrayado de texto)

Ahora bien, los numerales 4.2, 4.3, 5.1 y 5.2 del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señalan:

4.2. Cambios en una estimación contable

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas...

El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, 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 entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Cuando, para efectos de presentación, sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos...

5.2. Hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que no implican ajuste son aquellos que indican condiciones surgidas después este y que por su materialidad, serán objeto de revelación.

Algunos de los eventos ocurridos después del periodo contable que indican condiciones surgidas después del periodo que no implican ajuste y que serán objeto de revelación debido a su materialidad... (...)” (Subrayado fuera del texto)

2. Procedimiento contable de las Propiedades, planta y equipo en uso, estando totalmente depreciadas.

La CGN emitió el concepto con número de radicado 2016200003147- 1, del día 14 de octubre de 2016, dirigido al señor Henry Alejandro Cañón Galindo de la Policía Nacional, en el cual señaló lo siguiente:

“Cuando los activos han sido totalmente depreciados y aún se encuentran en uso por la entidad, significa que se ha omitido la norma que obliga a la revisión anual de vida útil y el método de depreciación de los activos depreciables a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o cuando aún reportan un potencial de servicios.

Bajo esas circunstancias, se requiere realizar ajustes en la información contable, a efectos de presentar la realidad económica de los mismos, por lo cual la Entidad deberá realizar un nuevo avalúo técnico a los activos para proceder a dar de baja el valor en libros registrado y alternamente reconocer el nuevo valor como costo de los bienes, los cuales deberán ser depreciados durante la vida útil restante. Paralelamente, se deben descargar o retirar los saldos registrados contablemente con anterioridad en cada caso, incluyendo lo relativo a las valorizaciones o desvalorizaciones.

Es preciso advertir que el procedimiento anteriormente señalado está orientado a solucionar una situación extraordinaria y que no podrá considerarse como un mecanismo ordinario para solventar prácticas inapropiadas mediante las cuales se desconoce la regulación contable expedida por la CGN.

Posteriormente, para efectos de la determinación de los saldos iniciales de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, el Instructivo N° 002 de 2015 establece una serie de actividades, entre las cuales se destaca la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo mediante tres alternativas: i) al costo, determinado bajo los criterios establecidos en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor a la fecha de transición; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el nuevo Marco Normativo, y ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios.

Por lo anterior, la entidad deberá evaluar si a partir del avalúo técnico anteriormente señalado, le es viable aplicar la alternativa tres dispuesta en el literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2015 o si en su defecto le es más apropiado adoptar alguna de las otras opciones señaladas en el mismo numeral, para garantizar así que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación

y revelación establecidos en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y en dicho Instructivo. (...)”.

3. Reconocimiento de bienes de consumo recibidos sin contraprestación

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas que se indican a continuación:

“4428 – OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de otras transferencias. (...)

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 entidad. (...)

5211 –GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades. (...)”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Dentro de la categoría de beneficios a los empleados a corto plazo se presentan obligaciones que no se pagan mensualmente, pero que se reconocen en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. Las diferencias que surjan entre el valor registrado de la obligación y el valor de la liquidación, se tratarán como cambios en las estimaciones contables o como errores, dependiendo de las circunstancias que originaron dichas diferencias.

La entidad tratará los ajustes por diferencias como un cambio en una estimación contable, siempre y cuando las diferencias surjan como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros del pasivo constituido, razón por la cual se debe afectar el resultado del periodo en el que tuvo lugar el cambio, teniendo en cuenta lo siguiente:

a. Si en el momento de la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados a corto plazo o la determinación del pasivo a pagar, los valores reconocidos en el correspondiente gasto y pasivo fueron mayores, la entidad deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y acreditar la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS por la diferencia.

b. Si en el momento de la liquidación o de la determinación del pasivo a pagar, los valores reconocidos en el correspondiente gasto y pasivo fueron menores, la entidad ajustará las partidas por la diferencia debitando la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 5-GASTOS y acreditando la subcuenta que corresponda a la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Ahora bien, se tratará como un error cuando el ajuste derive de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible en el periodo contable en el que se hizo el registro de la obligación; razón por la cual, se debitará el saldo de la subcuenta que corresponda a la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si se trata de un error que implicó, en un periodo contable anterior, un mayor valor registrado; registro contrario procede en el caso que se haya incurrido, en un periodo contable anterior, en un error que implicó un menor valor contabilizado.

Ahora bien, si el error es material, la entidad deberá reexpresar la información comparativa acorde con lo expresado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por su parte, es de anotar que si entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, se descubre el error o se tiene conocimiento de la nueva información que ocasiona el cambio en la estimación, la entidad aplicará conjuntamente la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

2. Respecto a su solicitud relacionada con el tratamiento contable de los activos totalmente depreciados, pero que aún se encuentra en uso por la entidad, la CGN emitió el concepto con radicado N° 2016200003147- 1, del día 14 de octubre de 2016, dirigido al señor Henry Alejandro Cañón Galindo de la Policía Nacional, el cual se adjunta, por ser aplicable al caso por usted consultado.

Para efectos de no incurrir en el futuro en nuevas omisiones, es preciso advertir que la nueva regulación contable señala que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deberán ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable so pena de incurrir en incumplimiento de la regulación expedida por la CGN, y que de existir un cambio significativo en alguna de estas variables, 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.

3. Los bienes de consumo recibidos sin contraprestación, se registrarán en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5111-GENERALES o en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5211-GENERALES, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20162000035591 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Registro de Cesantías en regímenes tradicional y especial

Señora

DALMA VANESSA NARVÁEZ PACHÓN

Consultor

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500072202, del 31 de octubre 2016, en la que consulta sobre la subcuenta contable a utilizar para el registro de las cesantías retroactivas que son asumidas por la entidad, debido a que en la cuenta 2512-Beneficios a empleados de largo plazo no se considera este concepto.

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

CONSIDERACIONES

La norma de Beneficios a los empleados, indica:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual.... (...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, los 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.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el artículo 98 de la Ley 50 de 1990, indica:

“... El auxilio de cesantía estará sometido a los siguientes regímenes: 1. El régimen tradicional del Código Sustantivo del Trabajo, contenido en el Capítulo VII, Título VIII, parte primera y demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen, el cual continuará rigiendo los contratos de trabajo celebrados con anterioridad a la vigencia de esta Ley. 2. El régimen especial que por esta Ley se crea, que se aplicará obligatoriamente a los contratos de trabajo celebrados a partir de su vigencia. (...)

Artículo 99º.- El nuevo régimen especial de auxilio de cesantía, tendrá las siguientes características: 1ª. El 31 de diciembre de cada año se hará la liquidación definitiva de cesantía, por la anualidad o por la fracción correspondiente, sin perjuicio de la que deba efectuarse en fecha diferente por la terminación del contrato de trabajo. (...)”

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

La retribución proporcionada a los trabajadores por concepto de cesantías, se rige por dos regímenes, así:

El tradicional, en el cual el pago de las cesantías se efectúa a futuro, en el momento en que se suscite el retiro del empleado, o se tramite un retiro parcial de cesantías; razón por la cual el registro de su causación, debe efectuarse en la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

El régimen especial, que a diferencia del tradicional obliga al empleador liquidar anualmente la cesantía que se cause en favor de los trabajadores y consignarla en un Fondo Administrador de Cesantías, a nombre de cada beneficiario, debe registrarse en la subcuenta 251102-Cesantías, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

En notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones que se indican para cada caso en la norma de Beneficios a los empleados, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000038881 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Presentación de los beneficios posempleo

Doctora

MARIA EUGENIA CASTRO SILVA

Contadora Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 2016550007528-2, del 16 de noviembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre la presentación de los beneficios posempleo de los que habla el numeral 5.4.3 de la Norma de Beneficios a los Empleados incluida en la Resolución 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

La CGN emitió la Resolución 533 de 2015 la cual en su artículo 1º incorporó "...como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública." (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el numeral 5.4.3 de la Norma de Beneficios a los Empleados, señala que "El valor reconocido como un pasivo por beneficios posempleo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del periodo contable, el valor de mercado de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable."

De igual forma, el literal b), del numeral 5.4.4 de la norma citada anteriormente, hace referencia a las revelaciones y señala que:

"La entidad revelará, como mínimo, la siguiente información sobre beneficios posempleo:(...)

b) El valor del pasivo y la naturaleza y valor de los activos destinados a financiarlo; (...)" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Beneficios a los Empleados, la presentación en los estados financieros de los beneficios posempleo, se deberá realizar una vez se deduzca el valor de mercado de los activos destinados a cubrir directamente tales obligaciones, de tal

forma que si bien es cierto que la contabilización y registro se debe realizar en sus respectivas cuentas, para efectos de la presentación en los estados financieros se deberán mostrar únicamente el valor total neto en la estructura del balance de situación financiera, teniendo en cuenta que las revelaciones en las notas deberán especificar el valor de las obligaciones y el valor de los activos destinados a financiarlas.

Ver otros conceptos relacionados en esta clasificación
 Conceptos Nos. 20162000028791 del 26-09-2016
 20162000038641 del 09-12-2016

5.14. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto Nos. 20162000000651 del 14-01-2016

5.15. PROVISIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

5.16. OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20162000022491 DEL 24-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de dineros provenientes de la imposición de multas, recaudados por la entidad en cuentas del Banco Agrario.

Doctor

ARIEL ENRIQUE MARRUGO HERNÁNDEZ

Contador

Contraloría Distrital de Cartagena de Indias

Cartagena – Bolívar

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500049992, del 25 de julio de 2016, en la cual manifiesta que la Auditoría General de la República dejó un hallazgo en la auditoría a los estados financieros, relacionado con la omisión en el reconocimiento de consignaciones por concepto de multas provenientes de procesos administrativos sancionatorios, los cuales son recaudados en la cuenta del Banco Agrario abierta a nombre de la entidad.

Manifiesta que la entidad no está registrando estos valores en su contabilidad y que no comparte la observación de la CGR de reconocer el ingreso a bancos y como contrapartida el pasivo, por cuanto genera distorsión en la realidad financiera y económica de la entidad, cualquier análisis, razonamiento o indicadores resultarían inexactos.

También informa que la entidad recibió en custodia los Títulos Judiciales y los registra en la subcuenta 930616, pagarés, letras de cambio, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de la Contabilidad Pública – RCP, en materia de las características cualitativas, principios, normas y procedimientos, a observar en el proceso para generar la información contable ajustada a la realidad de las entidades, en los numerales 100, 103, 104 y 110, establece:

“100. 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...

103. 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...

104. Razonabilidad: La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad...

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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública.”

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, así:

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.

CONCLUSIONES

La información contable debe atender a las características cualitativas de razonabilidad y universalidad, es decir que las cifras presentadas se ajusten a la realidad de los hechos económicos e incluyan la totalidad de las operaciones, por tanto, teniendo en cuenta que los recursos provenientes de la imposición de multas, son consignados en la cuenta creada para tal fin por la Contraloría en el Banco Agrario, esta entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la respectiva subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, la cual se cancelará cuando el Banco Agrario gire los recursos a la entidad beneficiaria de la multa. Simultáneamente debe cancelar los saldos de las cuentas de orden donde tiene registrado el valor de los títulos recibidos en custodia.

CONCEPTO No. 20162000029711 DEL 03-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento del cobro de las matrículas del Colegio Mayor del Cauca

Doctora
MÁBEL ROCÍO BOLAÑOS
Coordinadora Financiera
Colegio Mayor del Cauca
Popayán

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20165500057372, del 22 de agosto de 2016, en la cual expone la siguiente pregunta:

¿Bajo el nuevo marco normativo para entidades de Gobierno, los ingresos por matrículas se deben diferir? Aclarando que las matrículas se reciben cada semestre y que los estudiantes deben pagar el total de la matrícula semestral al iniciar el semestre, en febrero y en agosto de cada año.

Al respecto me permito manifestarle, lo siguiente:

CONSIDERACIONES

- El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, define:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, 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...” (Subrayado fuera del texto)

- Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015, emitida por la CGN, define en la cuenta 2910-Ingresos recibidos por anticipado:

“Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la entidad en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios.”

CONCLUSIÓN

El registro de los ingresos por concepto de matrículas en la Universidad debe atender al momento y condiciones en que se sucedan los hechos económicos, esto es, la prestación del servicio y los pagos. En consecuencia, los registros obedecen a alguna(s) de las situaciones que se enmarcan a continuación:

El importe cobrado a los estudiantes previamente a la prestación del servicio no generará registro alguno. Cuando se recauda este recurso, se registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291026-Servicios educativos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En la medida en que se preste el servicio, deberá disminuirse el pasivo y registrarse el ingreso en la subcuenta respectiva, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Si no se ha recibido pago anticipado, pero se presta el servicio educativo, este deberá reconocerse a la luz de la Norma de cuentas por cobrar y registrarse con un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Con ocasión de los pagos recibidos, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la cuenta por cobrar. Los intereses de mora que se causen de conformidad con el reglamento de la Universidad, se registran en la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En el caso de que se cobre al estudiante en un periodo intermedio, es decir cuando se haya prestado solo una parte del servicio cobrado, solo podrá reconocerse una cuenta por cobrar en la proporción del servicio prestado. Cuando se genere el recaudo, la Universidad cancelará la cuenta por cobrar y el valor restante corresponderá a un ingreso recibido por anticipado.

CONCEPTO No. 20162000035851 DEL 16-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Ingresos recibidos por anticipado Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Ingresos de vigencias anteriores y baja en cuentas

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos recibidos por anticipado Deudores
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Ingresos de vigencias anteriores y baja en cuentas

Doctora

ESPERANZA BOTERO GUERRERO

Grupo Financiero y Presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos - INVIMA

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20155500070022, del 20 de octubre de 2016, en la cual consulta el registro contable para las devoluciones de dineros a usuarios que no realizan los trámites para los cuales los cancelaron, y que fueron registrados por la Entidad como Ingresos en vigencias anteriores. Igualmente consulta cuál es el registro para la prescripción de las sentencias ejecutoriadas a favor, registradas como cuentas por cobrar en vigencias anteriores.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

- Devolución de dineros a usuarios

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios. La

contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de los ingresos causados en cada ejercicio.
- El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos”. (Subrayado fuera de texto).
- **Prescripción de sentencias ejecutoriadas a favor**

Las Normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el Plan General de Contabilidad pública, en el párrafo 156, establecen:

“... Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio...”

Igualmente, la dinámica de la Cuenta 3208-Capital fiscal indica que esta cuenta se debitará con el valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.

Ahora, con respecto al registro en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 2. Cuentas por cobrar, numeral 2.5 Baja en cuentas, prescribe: “... Se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo...”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto anteriormente, nos permitimos señalar:

- Devolución de dineros a usuarios

Los dineros recibidos de los usuarios a los cuales la Entidad no ha prestado el servicio o entregado la contraprestación, se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En consecuencia, la devolución de los dineros a los usuarios que no realizaron los trámites para los cuales lo cancelaron, se registrarán debitando la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Este registro aplica tanto para el Régimen de Contabilidad Pública precedente como para el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, vigente a partir del 1° de enero de 2017.

- Prescripción de sentencias ejecutoriadas a favor

Con respecto al registro de la prescripción de las sentencias ejecutoriadas a favor, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, se deberá cancelar la cuenta por cobrar respectiva contra el patrimonio, y en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a partir del 1° de enero de 2017, se cancelará el valor en libros de la cuenta por cobrar y se reconocerá un ingreso o gasto en el periodo, según corresponda.

CONCEPTO No. 20162000040131 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen De Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar Deudores Cuentas de orden acreedoras de control
	SUBTEMAS	Reconocimiento en el Fondo BEPS de: Los recursos recibidos de los vinculados al Fondo, de la fiducia de inversión constituida con estos recursos, del abono de los rendimientos a los vinculados, del incentivo calculado sobre los ahorros.

	Reconocimiento en Colpensiones del título emitido por los incentivos por ahorros en BEPS y de los recursos recibidos del Gobierno Nacional para cancelar el título emitido.
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Otros activos Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento en el Fondo BEPS de los recursos recibidos de los vinculados al Fondo, de la fiducia de inversión constituida con estos recursos, del abono de los rendimientos a los vinculados, de la causación del incentivo en el Fondo BEPS . Reconocimiento en Colpensiones del título emitido por los incentivos por ahorros en BEPS y de los recursos recibidos del Gobierno Nacional para cancelar el título emitido

Doctora

ADRIANA MARÍA GUZMÁN RODRÍGUEZ

Vicepresidente Administrativo

Colpensiones

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-007676-2 del 22 de noviembre de 2016 mediante la cual consulta el procedimiento contable para el registro de los títulos que debe emitir Colpensiones por el valor del incentivo al ahorro constituido como un subsidio periódico o aporte económico otorgado por el Estado de manera individual para cada beneficiario sobre los aportes que haya realizado en el respectivo año en el Fondo BEPS.

Además, en la presente comunicación se dará trámite al radicado 20135500041612, mediante la cual solicitaban el procedimiento contable a aplicar por el Fondo del Servicio Social Complementario-BEPS, para reconocer en su contabilidad las operaciones por el recaudo de los aportes e indemnizaciones recibidas de los vinculados, por la constitución de la fiducia de inversión con los recursos recibidos por el Fondo BEPS y el abono de los rendimientos a las cuentas individuales.

Así mismo, se indicará el procedimiento a aplicar por Colpensiones para reconocer los incentivos que entregará el gobierno en razón a que el Fondo BEPS únicamente reconocerá los recursos de los terceros ahorradores.

La entidad solicita la respuesta con base en el Régimen de contabilidad pública precedente y en el contexto de la Nueva Normativa Contable pública, adoptada para las entidades de Gobierno con la Resolución N° 533 de 2015.

CONSIDERACIONES

El contexto jurídico para la creación del Fondo BEPS, está contenido en el Acto Legislativo 01 de 2005, en donde se adicionó el artículo 48 de la Constitución Política, en los siguientes términos, “Para la liquidación de las pensiones Ninguna pensión podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente. Sin embargo, la ley podrá determinar los casos en que se puedan conceder beneficios económicos periódicos inferiores al salario mínimo, a personas de escasos recursos que no cumplan con las condiciones requeridas para tener derecho a una pensión.” (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente en la Ley N° 1328 de 2009 “Por la cual se dictan normas en materia financiera, de seguros, del mercado de valores y otras disposiciones”, fue reglamentado el tema de los Beneficios económicos periódicos, en los siguientes términos, “**ARTÍCULO 87. BENEFICIOS ECONÓMICOS PERIÓDICOS.** Las personas de escasos recursos que hayan realizado aportes o ahorros periódicos o esporádicos a través del medio o mecanismo de ahorro determinados por el Gobierno Nacional, incluidas aquellas de las que trata el artículo 4 de la Ley 1151 de 2007 podrán recibir beneficios económicos periódicos inferiores al salario mínimo, de los previstos en el Acto legislativo N° 01 de 2005, como parte de los servicios sociales complementarios, una vez cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que hayan cumplido la edad de pensión prevista por el Régimen de Prima Media del Sistema General de Pensiones.
2. Que el monto de los recursos ahorrados más el valor de los aportes obligatorios, más los aportes voluntarios al Fondo de Pensiones Obligatorio y otros autorizados por el Gobierno Nacional para el mismo propósito, no sean suficientes para obtener una pensión mínima.
3. Que el monto anual del ahorro sea inferior al aporte mínimo anual señalado para el Sistema General de Pensiones.

PARÁGRAFO. Para estimular dicho ahorro a largo plazo el Gobierno Nacional, con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad Pensional y teniendo en cuenta las disponibilidades del mismo, podrá establecer incentivos que se hagan efectivos al finalizar el período de acumulación denominados periódicos que guardarán relación con el ahorro individual, con la fidelidad al programa y con el monto ahorrado e incentivos denominados puntuales y/o aleatorios para quienes ahorren en los períodos respectivos. (...)

Los recursos acumulados por los ahorradores de este programa constituyen captaciones de recursos del público; por tanto el mecanismo de ahorro al que se hace referencia en este artículo será administrado por las entidades autorizadas y vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.

El Gobierno Nacional podrá establecer el mecanismo de administración de este ahorro, teniendo en cuenta criterios de eficiencia, rentabilidad y los beneficios que podrían lograrse como resultado de un proceso competitivo que también incentive la fidelidad y la cultura de ahorro de las personas a las que hace referencia este artículo.

Con las sumas ahorradas, sus rendimientos, el monto del incentivo obtenido y la indemnización del Seguro, cuando a ella haya lugar, el ahorrador podrá contratar un seguro que le pague el Beneficio Económico Periódico o pagar total o parcialmente un inmueble de su propiedad. “

De otra parte el artículo 5° del Decreto N° 604 de 2013 señala, “Registro y contabilización de aportes al Servicio Social Complementario BEPS. Los recursos que por concepto de aportes realice cada beneficiario del Servicio Social Complementario BEPS, junto con los rendimientos que se generen, se deberán registrar y contabilizar en cuentas individuales dentro del fondo común de BEPS administrado por Colpensiones.

Parágrafo. El beneficio que eventualmente se genere, se deberá calcular y pagar exclusivamente con los recursos contabilizados en la cuenta individual y no con los acreditados en el Fondo Común.”

En relación con el incentivo, esta misma norma en los artículos 6° y 8° señalan: “Artículo 6° Incentivo periódico. El incentivo es un subsidio periódico que consiste en un aporte económico otorgado por el Estado que se calcula anualmente de manera individual para cada beneficiario, sobre los aportes que haya realizado en el respectivo año y por lo tanto, se constituye en un apoyo al esfuerzo de ahorro, cuya finalidad última es desarrollar el principio de solidaridad con la población de menor ingreso. Su monto anual es un subsidio periódico al ahorro y se contabiliza anualmente. (...)

Artículo 8°. Estimación del incentivo periódico. Dentro del primer mes de cada año calendario la administradora del mecanismo BEPS calculará el subsidio periódico que se le otorgaría a cada persona en caso de que cumpla los requisitos correspondientes e informará a cada beneficiario el valor de su ahorro durante los años anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 4936 de 2011 que aprobó la estructura interna de Colpensiones, en el parágrafo 1 del artículo 4º, señala:

“Parágrafo 1º. Para la protección de los derechos de los afiliados, pensionados, ahorradores y beneficiarios de Colpensiones y una adecuada y transparente administración de los recursos, no harán parte del patrimonio de Colpensiones y tendrán contabilidades separadas los fondos y cuentas destinados al pago de las pensiones, las prestaciones económicas y los aportes con los cuales estos se conforman. Así mismo, los fondos, cuentas y aportes del sistema de ahorros con Beneficios Económicos Periódicos no harán parte del patrimonio de Colpensiones y se contabilizarán en forma independiente. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en lo relativo a la normatividad contable pública, debemos señalar:

Régimen de Contabilidad Pública precedente.

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

Los recursos de los ahorradores que los vinculados entregan para el Fondo BEPS, constituyen pasivos, respecto de los cuales el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública señala en los párrafos 204 y 205: “204. Las obligaciones se originan en las normas y disposiciones legales, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que implican un incremento de activos o la generación de costos y gastos.

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. (...)”

2- Conformación de un portafolio de inversiones

Dado que para la administración de los recursos recibidos por el Fondo BEPS se ha constituido una fiduciaría de Inversión, es pertinente atender lo señalado en el Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable Pública participe como Fideicomitente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que señala “(...) Los encargos fiduciarios, los negocios denominados de

fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos se caracterizan porque no hay transferencia de la propiedad de los bienes, (...)

1. ENCARGOS FIDUCIARIOS. El procedimiento contable definido para los encargos fiduciarios es aplicable a los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes contenidas en el estatuto general de contratación de la administración pública, por parte de las entidades contables públicas.

Tratándose de los encargos fiduciarios y atendiendo el principio de causación o devengo, la entidad contable pública debe reconocer, por lo menos al finalizar el mes, los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública. Para suministrar información detallada del encargo fiduciario, la entidad contable pública puede crear códigos auxiliares que identifiquen los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos del negocio fiduciario.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios depende de la finalidad con la que se realicen, es decir fiducia de inversión, fiducia de administración, fiducia de garantía y fiducia inmobiliaria. (...).

2. FIDUCIA DE INVERSIÓN – INVERSIONES CON DESTINACIÓN ESPECÍFICA. Es el negocio fiduciario en el cual se consagra como finalidad principal la inversión o colocación a cualquier título de sumas de dinero, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el constituyente.

Los encargos fiduciarios celebrados con esta finalidad se registran debitando la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión, de la cuenta 1424-Recursos entregados en administración y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.”

3- Emisión del título

La Norma técnica relativa a las Cuentas de Orden, párrafos 307 y 311 del Marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, señalan: “Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)

311. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera,

económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.”

Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno- Resolución 533 de 2015

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

El Marco conceptual para la Preparación y Presentación de la información financiera de las entidades de Gobierno define los pasivos como, “una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio.”

Así mismo indica, “se reconocerán las obligaciones presentes que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y que para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.”

Para la medición de los pasivos se aplicará, entre otros la base del costo que corresponde a “la contraprestación recibida a cambio de la obligación asumida, esto es, el efectivo o equivalentes al efectivo pagados, (...). La medición al costo es adecuada cuando es probable que los pasivos se liquiden en las condiciones establecidas. (...)”

2- Conformación de un portafolio de inversiones

El Catálogo General de Cuentas para entidades de Gobierno describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad 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 en efectivo. 2-El valor de los derechos recaudados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo. 2-El valor de los pasivos pagados.”

3- Emisión del título

El Catálogo General de cuentas para las entidades de Gobierno describe las Cuentas de Orden acreedoras de control como, “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones.”

En atención a las consideraciones anotadas nos permitimos señalar,

CONCLUSIONES

De conformidad con las normas que reglamentan los beneficios económicos periódicos- BEPS, los recursos de los ahorradores constituyen captaciones de recursos del público, controlados y regulados por las normas que expide la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por su parte, el Decreto que aprobó la estructura interna de Colpensiones, prevee que los aportes del sistema de ahorros con Beneficios Económicos Periódicos-BEPS, no harán parte del patrimonio de Colpensiones y se contabilizarán en forma independiente para lo cual se crea el Fondo BEPS administrado por Colpensiones y con los recursos recibidos se constituirá una fiducia de inversión.

Régimen de Contabilidad Pública precedente

I. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con los recursos recibidos de los ahorradores en la Contabilidad del Fondo BEPS:

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

Los aportes de los vinculados al sistema BEPS están constituidos por aportes individuales, indemnización sustitutiva, devolución de aportes. Los aportes y demás componentes del Fondo rBEPS deberán identificarse en cuentas individuales a nombre del aportante dentro del Fondo común de BEPS administrado por Colpensiones.

Los aportes que recibe el Fondo BEPS constituyen para este una obligación a reconocer contablemente mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en donde se identificarán los aportes recibidos de los vinculados en cuentas individuales.

2- Conformación del portafolio de inversiones a través de la constitución de una fiducia de inversión.

Al haber definido la norma que los recursos recibidos serán administrados en forma independiente del patrimonio de Colpensiones, con los recursos del Fondo BEPS se constituyó una fiducia de inversión, que será reconocida en la contabilidad del Fondo como un derecho debitando la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto de la comisión que se causa en favor de la fiduciaria, deberá atenderse el procedimiento contable determinado en el concepto N° 20140000034571 de 16 de diciembre de 2014.

3- Reconocimiento de los rendimientos generados en el manejo del portafolio de inversiones, que deberán abonarse a las cuentas individuales de los vinculados.

Considerando que los rendimientos generados en la administración del portafolio de inversiones deberán incrementar el portafolio y alternamente abonarse a las cuentas individuales de los vinculados, en el Fondo BEPS se reconocerá el abono en cuenta, mediante un débito en la subcuenta 142403-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

4- Reconocimiento del valor del incentivo liquidado e informado por Colpensiones, en las cuentas individuales.

El Gobierno Nacional reconoce por los ahorros efectuados por el vinculado un porcentaje a título de incentivo que hará parte del acumulado de aportes y será cancelado cuando el vinculado cumpla los requisitos para iniciar el disfrute de su pensión; hasta cuando se presente este hecho el Fondo BEPS llevará el control del incentivo en cuentas de orden para lo cual registrará un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

II. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con el incentivo en la contabilidad de Colpensiones.

La normatividad que regula los BEPS dispone que como un apoyo al esfuerzo de ahorro efectuado por el vinculado se dará un incentivo anual, constituido por un subsidio periódico o aporte económico otorgado por el Estado de manera individual para cada beneficiario sobre los aportes que haya realizado en el respectivo año. Dentro del primer mes de cada año calendario la administradora del mecanismo BEPS calculará el subsidio periódico que se le otorgaría a cada persona en caso de que cumpla los requisitos correspondientes e informará a cada beneficiario el valor de su ahorro durante los años anteriores, para lo cual Colpensiones en su contabilidad reconocerá las operaciones relacionadas con el incentivo así:

1. Reconocimiento del título emitido por Colpensiones.

Cuando el beneficiario cumpla las condiciones que lo hacen acreedor al pago del incentivo, se genera para el Gobierno Nacional el reconocimiento del gasto público social por concepto del subsidio otorgado y la obligación de pago a tres años. De otra parte, como la ley dispuso que Colpensiones es la entidad encargada de emitir el título a favor de la aseguradora para que ésta proceda al pago de la pensión al ahorrador, pero no es la entidad que dispondrá de recursos propios para su cancelación, los títulos emitidos serán controlados en cuentas de orden por Colpensiones acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2. Registro de los recursos entregados por la Nación para el pago de los incentivos causados.

Con los recursos girados por el Gobierno Nacional para el pago del incentivo, Colpensiones cancela las cuentas de orden referidas en el punto anterior, reconoce los recursos recibidos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, que será cancelada con el giro a la aseguradora para la redención del título entregado por Colpensiones.

3- Cómo deberán registrarse contablemente los costos por administración del Fondo BEPS, considerando que serán cubiertos con transferencias del Presupuesto Nacional ?

Para el reconocimiento de los gastos de administración del Fondo BEPS, realizados por Colpensiones mediante convenio interadministrativo celebrado con el Ministerio del Trabajo, en concepto 20140000034571 de 16 de diciembre de 2014, dirigido a esa entidad, la CGN señaló el procedimiento a aplicar por Colpensiones así como por el Fondo BEPS.

Marco normativo Entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015

En aplicación del Nuevo Marco Normativo para las entidades de Gobierno, el reconocimiento de las operaciones se realizará según los siguientes registros:

I. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con los recursos recibidos de los ahorradores en la Contabilidad del Fondo BEPS:

1- Recaudo de los aportes al sistema BEPS

Los aportes recibidos en el Fondo BEPS constituyen para este una obligación a reconocer contablemente mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en donde se identificarán los aportes recibidos de los vinculados en cuentas individuales.

2- Constituir el encargo fiduciario del portafolio de inversiones a través de la constitución de una fiducia de inversión.

Al constituirse una fiducia de inversión con los recursos administrados por el Fondo BEPS, éste deberá reconocer el derecho debitando la subcuenta 190802-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

3- Reconocer los rendimientos generados en el manejo del portafolio de inversiones, que deberán cargarse a las cuentas individuales de los vinculados.

En consideración a que los rendimientos generados en la administración del portafolio de inversiones deberán abonarse a las cuentas individuales de los vinculados, en el Fondo BEPS se reconocerá la variación en la fiducia de inversión originada en los rendimientos, debitando la subcuenta 190802-Encargo fiduciario-Fiducia de inversión de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

4- Reconocer el valor del incentivo liquidado e informado por Colpensiones en las cuentas individuales.

El valor liquidado por concepto del incentivo se controlará en cuentas de orden, acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS

ACREEDORAS DE CONTROL y debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

II. Reconocimiento de las operaciones relacionadas con el incentivo en la contabilidad de Colpensiones.

1. Reconocimiento del título emitido por Colpensiones.

Cuando el beneficiario cumpla las condiciones que lo hacen acreedor al pago del incentivo, se genera para el Gobierno Nacional el gasto público social y la obligación de pago a tres años, que estará representada en el título que emite Colpensiones a favor de la aseguradora para que ésta proceda al pago de la pensión al ahorrador. Al no corresponder a Colpensiones realizar desembolsos propios para la cancelación de los títulos, estos serán controlados en cuentas de orden acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2. Registro de los recursos entregados por la Nación para el pago de los incentivos causados.

Con los recursos recibidos para el pago del incentivo, Colpensiones cancela las cuentas de orden señaladas en el punto anterior, reconoce la recepción de los recursos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240790-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, que será cancelada con el giro a la aseguradora para la redención del título entregado por Colpensiones.

5.17. PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000022401 del 23-08-2016

20162000030411 del 07-10-2016

20162000034071 del 08-11-2016

20162000037861 del 25-11-2016

5.18. INGRESOS FISCALES

Ver otros Conceptos relacionados con esta clasificación
 Conceptos Nos. 20162000030001 del 05-10-2016
 20162000034111 del 08-11-2016
 20162000039701 del 20-12-2016
 20162000040261 del 21-12-2016

5.19. INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.20. INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS

Ver otros conceptos relacionado con esta clasificación
 Conceptos Nos. 20162000034151 del 08-11-2016
 20162000037491 del 24-11-2016

5.21. INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20162000034551 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos- Transferencias y subvenciones Gastos – transferencias y subvenciones Otros activos
	SUBTEMAS	Restitución de bienes entregados en comodato Devolución de bienes recibidos en comodato Procedimiento contable para el reconocimiento de Negocios Fiduciarios por parte de las entidades que actúan como fideicomitentes y por la Sociedad Fiduciaria.

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500064172, del día 21 de septiembre de 2016, mediante el cual hace referencia a la respuesta emitida por la CGN en el concepto N° 20162000025712 con relación al reconocimiento de contratos de comodato y negocios fiduciarios, y solicita aclaración sobre el procedimiento contable, en los siguientes casos:

“CONTRATOS DE COMODATO

a. Restitución de las obras, por parte de la Federación Nacional de Cafeteros, considerando que se trata de un contrato de comodato, en el que dicha entidad se compromete a "restituir las después de terminar su uso".

b. Devolución a la Compañía Aseguradora de los bienes suministrados al Ministerio, al término del contrato de Comodato.

Lo anterior, teniendo en cuenta que a 01 de enero de 2017, cuando se registre el retiro y la incorporación (SIC) de los bienes se empleará la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, pero no es claro si al término de los respectivos contratos de comodato pueda emplearse nuevamente dicha cuenta contable o si se debe emplear un concepto distinto.

NEGOCIOS FIDUCIARIOS

En el literal a. de la consulta, señala que en consideración a que la respuesta brindada por la CGN en el concepto N° 20162000025712, se refiere únicamente a la homologación de cuentas entre las Resoluciones 585 de 2009 y 423 de 2011 con la Resolución N° 620 de 2015, reitera la solicitud para que se le indique si los criterios contenidos en las referidas normas, así como el “Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública Participa como Fideicomitente” se mantendrán vigentes de cara a la implementación y aplicación del nuevo marco normativo para entidades de Gobierno, o si se establecerá un tratamiento diferente.”

En el literal b, hace referencia al contrato de Fiducia Mercantil celebrado con la Fiduciaria la Previsora S.A, cuyo objeto es “la atención de los procesos judiciales, pago de sentencias, reclamaciones administrativas, laborales o contractuales en los cuales sea parte o destinatario el extinto Departamento Administrativo de Seguridad- D.A.S. y/o su Fondo Rotatorio, que no

guarden relación con funciones trasladadas a entidades receptoras de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal, o que por cualquier razón carezcan de autoridad administrativa responsable para su atención, en cumplimiento del artículo 238 de la Ley 1753 de 2015 “Plan Nacional de Desarrollo 2014/2018.”

Manifiesta que para el reconocimiento de este contrato se aplicó lo señalado en el numeral 13 del Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública participa como Fideicomitente, y plantea los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál debe ser el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por parte de la sociedad fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes?
2. ¿Cuál debe ser el procedimiento contable que debe seguir Fiduciaria La Previsora S.A. para la constitución del patrimonio autónomo, el pago de obligaciones por parte de la sociedad Fiduciaria, la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes, teniendo en cuenta que se trata de una entidad que está bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 743 y sus modificaciones, y el patrimonio autónomo que se constituyó asumió responsabilidades del extinto Departamento Administrativo de Seguridad- D.A.S., la cual sería considerada como una entidad de Gobierno?
3. ¿Cuál debe ser el tratamiento de las operaciones recíprocas generadas entre el Ministerio de Hacienda, FIDUPREVISORA el patrimonio autónomo constituido?”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta, en el orden planteado en la consulta

CONSIDERACIONES

- CONTRATOS DE COMODATO

La Norma relativa a los Ingresos de transacciones sin contraprestación, Capítulo IV Ingresos, numeral 1, del Marco normativo para entidades de gobierno, establece lo siguiente:

“Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido. (...)

Un ingreso de una transacción sin contraprestación se reconocerá cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo, b) sea probable que fluyan, a la entidad, beneficios económicos futuros o potencial de servicio asociados con el activo; y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.1.5 del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno, señala:

“6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio 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 la distribución de excedentes.”

El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la Resolución N° 620 de 2015, describe las siguientes cuentas, así:

4428- OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

Esta cuenta contiene la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación.

5423- OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

Esta cuenta contiene la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación.

- NEGOCIOS FIDUCIARIOS

Con relación al procedimiento contable que debe aplicar las entidades fiduciarias, para el reconocimiento de los negocios fiduciarios pactados con entidades de gobierno, la CGN se pronunció mediante el concepto No. Radicado CGN N° 20162000030001 dirigido a la doctora Elsa Margot Delgado Carvajal, Coordinadora Grupo Contabilidad Ministerio de Trabajo, el cual en el numeral 2 de las conclusiones, señaló lo siguiente:

“2 Marco normativo contable que deben seguir las entidades fiduciarias en relación con la administración de recursos públicos

De conformidad con lo estipulado en el Artículo 2° de la Resolución N° 598 de 2014 expedida por la CGN, el Marco normativo que debe aplicarse en los negocios fiduciarios debe ser el estipulado contractualmente. En caso de no haberse previsto tal condición, la Sociedad Fiduciaria preparará información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.

Lo anterior significa que, cuando una entidad de derecho público suscribe un contrato de fiducia mercantil, es pertinente pactar en las cláusulas del acuerdo correspondiente la obligación a cargo de la sociedad fiduciaria de preparar y presentar la información contable del negocio con base en el Marco normativo contable que le sea aplicable a la misma. La omisión de esta condición, implica que, para efectos del reporte a la CGN, el fideicomitente deba efectuar la respectiva homologación a los criterios y al Catálogo General de Cuentas, expedidos por la CGN, que le sean aplicables.”

También expidió el concepto No. CGN 20162000013681 del 19-05-16, dirigido al señor JOHN EDWARD TORRES PINILLA, en el cual concluyó:

“Con base en las consideraciones expuestas, se da respuesta a los interrogantes en el orden planteado en su comunicación:

Tratamiento contable que debe darse a los recursos que las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación colocan en patrimonios autónomos mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos

El tratamiento contable de estos recursos dependerá del marco normativo de contabilidad que aplique la entidad fideicomitente, esto es, el definido para las entidades de gobierno o el definido para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Para las entidades que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución N° 533 de 2015:

Cuando el recurso es entregado al patrimonio autónomo mediante contrato de fiducia mercantil, procede la reclasificación del efectivo a la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Adicionalmente, deberá incorporar a su contabilidad los hechos económicos generados en la ejecución de los recursos, ajustando el saldo del derecho fiduciario.

Para las empresas que llevan su contabilidad según el anexo de la Resolución N° 414 de 2014: Para el caso concreto se remite al consultante al concepto No. 20132000004931 del 3 de marzo de 2016, del cual se anexa copia.

Incorporación de los recursos disponibles en efectivo en los patrimonios autónomos, en el Estado de Flujos de Efectivo de la entidad pública fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, expedida por la CGN:

Los pagos efectuados con recursos colocados en cuentas de ahorro en fiducia mercantil deberán ser incorporados al Estado de Flujos de Efectivo según la naturaleza de la operación realizada en actividades de operación, inversión o financiación acorde con la norma de Presentación de estados financieros. Como complemento, al importe reconocido en dicho estado, la entidad deberá elaborar una nota relacionada con las transacciones mencionadas, indicando que las partidas no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo procedente directamente de cuentas corrientes o de ahorros, controladas y administradas por la entidad, sino que han requerido el uso de recursos entregados en fiducia mercantil. Esto tomando como referencia las revelaciones que se deben hacer sobre el Estado de flujos de efectivo.

Uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 o en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014:

Con el fin de que la información financiera sea útil, debe representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza con una descripción del hecho que sea completa, neutral, y libre de error significativo. Por ello, el fideicomitente, que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil, debe incorporar los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso y esta incorporación debe hacerse con base en políticas contables uniformes con las propias. Si la información contable entregada por la fiduciaria se

elabora con base en políticas contables diferentes, los saldos deberán ser ajustados según las políticas contables del fideicomitente.

Por otro lado, el responsable de elaborar la información financiera con base en las políticas del fideicomitente dependerá de lo pactado contractualmente, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 2º de la Resolución N° 598 de 2014.”

CONCLUSIONES

- COMODATOS

Con relación a la inquietud planteada en el literal a) sobre el procedimiento para reconocer los activos que fueron entregados en comodato una vez estos sean restituidos por la entidad comodataria, se concluye:

Cuando la entidad de Gobierno en calidad de comodante deba incorporar el activo en su información contable en razón a que le fueron restituidos por parte de la entidad comodataria que haga parte del sector Gobierno, registrará un débito en la subcuenta, cuenta y grupo del activo que corresponda a la naturaleza del bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Si la entidad que ha recibido el activo es una empresa pública o un ente del sector privado, debe incorporar el activo y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Por su parte, respecto del interrogante del literal b) cuando la entidad comodante debe desincorporar el activo para ser devuelto a la entidad comodataria, debita las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acredita la subcuenta y cuenta que identifique el bien objeto de devolución. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de gobierno. Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

- NEGOCIOS FIDUCIARIOS

Con respecto a la aplicación de las Resoluciones N° 585 de 2009 y 423 de 2011, es pertinente precisar que si bien es cierto que se mantiene la lógica general que permea estas normas, razón por la cual los registros en la entrega de los recursos conservará la línea del reconocimiento de un activo, habrá de observarse los criterios técnicos relacionados con el

reconocimiento, medición y revelación de las Normas y los criterios genéricos del Marco conceptual correspondientes al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, relativas a las partidas específicas que se afectan con la ejecución de los mismos.

Como consecuencia de ello, para resolver su inquietud es pertinente conocer las particularidades que requieren definición de un procedimiento.

En cuanto al procedimiento contable que debe aplicar la Fiduciaria La Previsora S.A, de conformidad con lo señalado en los conceptos N° CGN N° 20162000030001 y CGN 20162000013681 enunciados en las consideraciones, es factible pactar en las cláusulas del acuerdo correspondiente la obligación a cargo de la sociedad fiduciaria de preparar y presentar la información contable del negocio con base en el Marco normativo contable que le sea aplicable a la misma. En todo caso, para efectos del reporte a la CGN, el fideicomitente deba asegurar la respectiva homologación a los criterios y al Catálogo General de Cuentas, expedidos por la CGN, que le sean aplicables. Anexo copia de los conceptos mencionados, por cuanto son aplicables al caso consultado.

Ahora, respecto de las operaciones recíprocas generadas entre el Ministerio de Hacienda, con la FIDUPREVISORA, no hay lugar al reporte, dado que la Sociedad Fiduciaria no incorpora en sus estados financieros las operaciones relativas a los negocios fiduciarios por cuanto los hechos económicos relacionados con tales recursos, los registra independientemente de sus recursos, en cuentas de orden fiduciarias.

CONCEPTO No. 20162000039641 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otras Transferencias Derechos en Fideicomiso Financieros
	SUBTEMAS	Restitución de bienes entregados en comodato. Procedimiento contable para el reconocimiento denominado PAP-Fiduprevisora S.A. Defensa Jurídica Extinto Departamento Administrativo- Das y Su Fondo Rotatorio.

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20165500075792, del día 17 de noviembre de 2016, mediante el cual manifiesta lo siguiente:

“1. ALCANCE CONCEPTO N°20162000034551 DEL 09-11-16

- CONTRATOS DE COMODATO

En el segundo párrafo de las conclusiones del numeral 1) COMODATOS del concepto de la referencia, se establece el uso, por parte de la entidad de gobierno, de la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, cuando reciba el activo de una entidad del sector privado. Sin embargo, una vez revisada la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, se observa que la referida subcuenta, así como la cuenta 4430-SUBVENCIONES, no están creadas en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno.”

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que se requiere definir el tratamiento que se les dará a las obras de arte entregadas en comodato a la Federación Nacional de Cafeteros, una vez sean restituidas al Ministerio, de manera atenta se solicita nos indiquen en cuál subcuenta se debe registrar esta operación.

b. NEGOCIOS FIDUCIARIOS

Solicita precisión sobre cual es Marco normativo contable que deben seguir las entidades fiduciarias en relación con la administración de recursos públicos, en razón a que lo señalado en las conclusiones del concepto CGN N°20162000034551 con relación a las conclusiones de los conceptos N° CGN 20162000030001 y CGN 20162000013681 anexos se interpretan de manera diferente.

De otra parte consulta el procedimiento contable para reconocer el Contrato de Fiducia Mercantil celebrado con la Fiduciaria La Previsora, señalando que:

“(…) el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió con la Fiduciaria la Previsora SA. un contrato de Fiducia Mercantil mediante el cual se constituyó un patrimonio autónomo por la suma de CINCUENTA MIL MILLONES DE PESOS (\$50.000.000.000,00) MONEDA CORRIENTE, cuyo objeto es “la atención de los procesos judiciales, pago de sentencias, reclamaciones administrativas, laborales o contractuales en los cuales sea parte o destinatario el extinto Departamento Administrativo de Seguridad- DAS. y/o su Fondo Rotatorio, que no guarden relación con funciones trasladadas a entidades receptores de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal, o que por cualquier razón carezcan de autoridad administrativa responsable para su atención, en cumplimiento del artículo 238 de la Ley 1753 de 2015 “Plan Nacional de Desarrollo 2014/2018”.

El patrimonio autónomo constituido fue denominado PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO- DAS Y SU FONDO ROTATORIO.

Asimismo, mediante acta de entrega, recibo y empalme del Contrato de Fiducia Mercantil suscrito, se estableció: “ANEXO 6. La presente acta es el instrumento por el cual la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado retire de sus registros y balances contables, los procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales vigentes y provisionados, estos últimos entendidos como los pendientes de pago. En consecuencia, la ANDJE elaborará el Balance que contenga la información contable objeto de la entrega a la FIDUPREVISORA, con corte a 31 de enero de 2016”, por lo que el reconocimiento de las obligaciones está en cabeza del referido patrimonio autónomo, y no de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado ni del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que contractualmente no se estableció la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, y que para la constitución del patrimonio autónomo se tomó como referente lo señalado el numeral 13 del “Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de los Negocios Fiduciarios en los que la Entidad Contable Pública participa como Fideicomitente”, se consulta lo siguiente:

1. ¿Cuál debe ser el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para el pago de obligaciones por parte de la sociedad fiduciaria, considerando que se trata de procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales que no fueron asumidos por las entidades a las cuales se trasladaron funciones o se incorporaron servidores del extinto DAS, que fueron entregados a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para que continúe con la defensa de los intereses del Estado, y que la actuación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público es la de proveer los recursos presupuestales necesarios?.

2. ¿Cuál debe ser el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para la actualización de los derechos en fideicomiso y la restitución de remanentes?

3. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los recursos mantenidos en cuentas de ahorros por la Fiduciaria La Previsora SA y las inversiones constituidas? ¿El MHCP debe reconocer estas operaciones.”

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta, en el orden planteado en la consulta:

CONSIDERACIONES

• COMODATOS

El Catalogo General de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, describe la siguiente cuenta así:

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal. DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. SE ACREDITA CON: 1- El valor causado por concepto de otras transferencias.”

2. NEGOCIOS FIDUCIARIOS

2.1 Precisión sobre lo señalado en el concepto N° 20162000034551, con relación al procedimiento contable que debe aplicar la Fiduciaria.

El concepto CGN N° 20162000034551, dirigido al MHCP, señala: “En cuanto al procedimiento contable que debe aplicar la Fiduciaria La Previsora S.A, de conformidad con lo señalado en los conceptos N° CGN N° 20162000030001 y CGN 20162000013681 enunciados en las consideraciones, es factible pactar en las cláusulas del acuerdo correspondiente la obligación a cargo de la sociedad fiduciaria de preparar y presentar la información contable del negocio con base en el Marco normativo contable que le sea aplicable a la misma. En todo caso, para efectos del reporte a la CGN, el fideicomitente deba asegurar la respectiva homologación a los

critérios y al Catálogo General de Cuentas, expedidos por la CGN, que le sean aplicables. (...) (Subrayado fuera de Texto)

Por su parte el concepto No. 20162000030001 señala que “cuando una entidad de derecho público suscribe un contrato de fiducia mercantil, es pertinente pactar en las cláusulas del acuerdo correspondiente la obligación a cargo de la sociedad fiduciaria de preparar y presentar la información contable del negocio con base en el Marco normativo contable que le sea aplicable a la misma. La omisión de esta condición, implica que para efectos del reporte a la CGN, el fideicomitente deba efectuar la respectiva homologación. (Subrayado fuera de Texto)

El concepto CGN 20162000013681, dispone:

“3. Uniformidad de políticas de la información financiera del patrimonio autónomo con la del fideicomitente

Para las entidades que llevan su contabilidad según lo contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 o en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014:

Con el fin de que la información financiera sea útil, debe representar fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza con una descripción del hecho que sea completa, neutral, y libre de error significativo. Por ello, el fideicomitente, que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil, debe incorporar los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso y esta incorporación debe hacerse con base en políticas contables uniformes con las propias. Si la información contable entregada por la fiduciaria se elabora con base en políticas contables diferentes, los saldos deberán ser ajustados según las políticas contables del fideicomitente.

Por otro lado, el responsable de elaborar la información financiera con base en las políticas del fideicomitente dependerá de lo pactado contractualmente, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 2 de la Resolución N° 598 de 2014.” (Subrayado fuera de texto)

2.2 Contrato de Fiducia Mercantil suscrito con la Fiduciaria la Previsora para la atención de los procesos judiciales, pago de sentencias, reclamaciones administrativas, laborales o contractuales.

La sala de consultas y servicio civil, en el concepto del 14 de diciembre de 2005 con número de radicación 1705 establece que: “ ...los patrimonios autónomos consisten en una suma de dinero o un conjunto de bienes que es manejado por la sociedad fiduciaria con contabilidad

separada e independiente de los demás fideicomisos y de su propio patrimonio, pero no constituyen una persona jurídica, ni son entidades públicas así sean conformados inicialmente por aportes públicos (...) Adicionalmente, su propia naturaleza implica la transferencia del derecho de dominio por lo que los bienes salen del patrimonio del fiduciante público quedando afectados a una destinación específica irreversible hasta que se cumpla la finalidad prevista. Su gestión y manejo se somete, en fin, a una normatividad propia y diferente a la de los bienes que conserva el fiduciante público.” (Subrayado fuera del texto)

La Resolución N° 354 de 2007 y sus modificatorias, expedida por la Contaduría General de la Nación, establece en el capítulo II las descripciones y dinámicas de las cuentas y, específicamente para la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, estipula que estos “representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan, al fideicomitente, la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.”

La Resolución N° 598 de 2014, en su artículo 2° establece que “Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia.”

La Resolución N° 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación, en su artículo 1° incorpora “...como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.” (Subrayado fuera del texto).

La Resolución N° 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016) expedida por la Contaduría General de la Nación, incorpora en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el registro de los hechos económicos y para el reporte de información financiera de las entidades que deben observar dicho marco.

La Resolución N° 693 de 2016 modificó el cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificó la vigencia de la Resolución N° 620 de 2015, estableciendo que el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno expedido mediante dicha Resolución, rige a partir del 1 de enero de 2018.

CONCLUSIONES

- COMODATOS

Se modifica el primer párrafo de las conclusiones del concepto N° °20162000034551, sobre el registro contable para reconocer los activos que fueron entregados en comodato una vez estos sean restituidos por la entidad comodataria, así:

Cuando el Ministerio en calidad de comodante deba incorporar el activo en su información contable en razón a que le fueron restituidos por parte de la entidad comodataria (en este caso la Federación de Cafeteros), registrará un débito en la subcuenta, cuenta y grupo del activo que corresponda a la naturaleza del bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- NEGOCIOS FIDUCIARIOS

- Los negocios fiduciarios y otros recursos administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente la aplicación de alguno de los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, prepararán información financiera para fines de supervisión, en los términos que para el efecto establezca la Superintendencia Financiera de Colombia. Para efectos de dar cumplimiento al marco normativo para entidades de gobierno que rige a partir de 1 de enero de 2018, lo más adecuado es que la información financiera de los fideicomisos se prepare de acuerdo con el marco normativo aplicable a la entidad de gobierno.

De acuerdo con lo anterior, las mediciones de las partidas contables del fideicomiso se registrarán por lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno, independientemente del tratamiento contable que deba darse para fines de supervisión.

A partir del 1 de enero de 2018, si la información financiera de los fideicomisos en los cuales tenga participación una entidad de gobierno no se prepara de acuerdo con el marco normativo para entidades de gobierno, le corresponderá a cada entidad realizar los ajustes correspondientes con el fin de garantizar la homogeneidad en las políticas contables.

- Desde el 1 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2017, las entidades de gobierno seguirán aplicando lo establecido en las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007, y sus modificaciones, para el registro de la participación de los derechos en fideicomiso, su actualización y la restitución de remanentes. A partir del 1 de enero de 2018, se registrarán por lo establecido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, así como por los

procedimientos, guías y demás actos administrativos que a esa fecha emita la Contaduría General de la Nación para regular contablemente los negocios fiduciarios.

CONCEPTO No. 20162000040541 DEL 23-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Adiciones de recursos al patrimonio autónomo fideicomiso de promoción de exportaciones-Proexport Colombia (Procolombia).

Doctor

NILSON ORLANDO BARBOSA FANDIÑO

Analista Contable

Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A (Fiducoldex)

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007416-2, del 9 de noviembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre el reconocimiento de las adiciones de recursos al patrimonio autónomo “Fideicomiso de promoción de exportaciones-Proexport Colombia (Procolombia)”.

En su oficio menciona que Procolombia es un patrimonio autónomo, que tiene por objeto desarrollar la promoción de exportaciones, las cuales contempla elaborar, actualizar y ejecutar el plan estratégico de exportaciones, brindar apoyo a los exportadores colombianos, mantener y brindar asistencia técnica relacionada con los mercados externos para los bienes y servicios colombianos, ofrecer capacitación en actividades relacionadas con las exportaciones y desarrollar otras labores de promoción y exportaciones.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La cláusula novena del contrato de fiducia mercantil estipula: “**Adiciones al patrimonio del**

fideicomiso. El FIDUCIARIO podrá aceptar, previo concepto favorable de la junta asesora y sin más condición necesaria que el sometimiento a los términos de este contrato, nuevos aportes públicos o privados al fideicomiso”.

La Contaduría General de la Nación (CGN), clasificó a “Procolombia” como una entidad sujeta al Marco Normativo anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, es decir, como una entidad de gobierno.

El numeral 6.1.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015, señala que: “El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos (representados en bienes y derechos) deducidas las obligaciones, que tiene la entidad de gobierno para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio de las entidades de gobierno está constituido por los aportes para la creación de la entidad, los resultados y otras partidas que de acuerdo con lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, deben reconocerse en el patrimonio.”(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.1.4 de dicho Marco Conceptual, establece que: “los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.3 del capítulo IV Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, respecto de las transferencias, determina que: “Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, multas, sanciones, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016), incorpora en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Catálogo General de Cuentas, que en su estructura incluye la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y las subcuentas 442802-Para proyectos de inversión y 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCLUSIONES

En el contexto del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y en desarrollo de la cláusula novena del contrato de fiducia, los recursos recibidos como adiciones al patrimonio del fideicomiso, se registran como un ingreso por transacciones sin contraprestación, para lo cual debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuentas 442802-Para proyectos de inversión o la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

Ver otros Conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto Nos. 20162000011831 del 25-04-2016
20162000023571 del 02-09-2016
20162000026491 del 14-09-2016
20162000029701 del 03-10-2016
20162000030001 del 05-10-2016
20162000030411 del 07-10-2016
20162000033461 del 03-11-2016
20162000034061 del 08-11-2016
20162000034151 del 08-11-2016
20162000037701 del 24-11-2016
20162000038641 del 09-12-2016
20162000040131 del 21-12-2016

5.22. INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.23. OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20162000026541 DEL 15-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Ingresos Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las consignaciones pendientes por identificar

Doctor

DIEGO GERMÁN GARCÍA LÓPEZ

Tesorero

Unidad Administrativa Especial De Servicios Públicos UAESP

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500055142, del 11 de agosto de 2016, en la cual solicita se le indique el procedimiento contable para registrar las consignaciones pendientes de identificar, de acuerdo con el nuevo Marco Normativo par Entidades de Gobierno. Hace referencia a los conceptos emitidos por la CGN mediante los radicados N° 20109147187 del 11 de octubre de 2010 y 20142000004221 del 7 de marzo de 2014, expedidos bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los cuales señalan el reconocimiento de estas partidas como ingresos extraordinarios y manifiesta que en el Catálogo anexo a la Resolución 620 de 2015 no fueron creadas las cuentas 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta:

CONSIDERACIONES:

El Catálogo General de cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución 468 de 2016, describe las siguientes cuentas, así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRPCIÓN: 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.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación. (...)

SE ACREDITA CON:

(...)

2- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad que no hayan sido aplicados al concepto correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

Esta cuenta contiene la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar

“4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

SE ACREDITA CON:

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

Esta cuenta contiene la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos.

CONCLUSIONES

Atendiendo las consideraciones anteriores, las consignaciones sin identificar a la luz del Marco normativo para entidades de gobierno (Resolución N° 533 de 2015) deben registrarse contablemente mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

La entidad debe adelantar todas las acciones administrativas pertinentes, a efectos de esclarecer la procedencia de los recursos y una vez identificada la persona o entidad que realizó la consignación, la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente que corresponda a la naturaleza de la transacción.

Bajo el eventual caso en que efectuadas las gestiones administrativas necesarias para identificar a la persona o entidad que realizó la consignación, no fuese posible su identificación, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, con independencia a que las consignaciones correspondan al período actual o períodos anteriores.

Ver otros Conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000020801 del 03-08-2016

20162000034721 del 09-11-2016

5.24. GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 20162000032411 DEL 24-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Distribución de los gastos incurridos en la administración del FONPET a que hace referencia el Decreto Nacional N° 1094 de 2012, que reglamenta el Artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Gastos
	SUBTEMAS	Distribución de los gastos incurridos en la administración del FONPET a que hace referencia el Decreto Nacional N° 1094 de 2012, que reglamenta el Artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011

Doctor

JAIME EDUARDO CARDONA RIVADENEIRA

Director General de Regulación Económica de la Seguridad Social

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500045692, del 7 de julio de 2016, mediante la cual, frente a lo señalado por el Decreto Nacional N° 1094 de 2012, que reglamenta lo dispuesto por el Artículo 25 de la Ley N° 1450 de 2011, consulta lo siguiente:

1. ¿Los gastos incurridos en la administración del FONPET deben ser distribuidos entre los diferentes entes territoriales?
2. Si la respuesta anterior es afirmativa, ¿Cuál sería el registro contable que debería realizar cada entidad territorial y el FONPET?
3. Si ello se confirma, ¿desde qué momento se debería realizar esa distribución?

En los antecedentes citados en la consulta, se hace referencia a lo señalado en el inciso 1º del artículo 25 de la Ley Nº 1450 de 2011, que ordena lo siguiente:

"Las comisiones de administración de los patrimonios autónomos del Fonpet se pagarán con cargo a los rendimientos financieros de los recursos. También se pagarán con cargo a dichos rendimientos los gastos relacionados con la auditoría especializada que deberá contratarse para la supervisión de la gestión de los administradores. Todos los gastos administrativos que hoy se financian con cargo al fondo, no podrán superar un 8% de los rendimientos que generen estos recursos". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, se menciona lo dispuesto en el inciso quinto del Artículo 48 de la Ley Nº 863 de 2003, donde se señala:

"... El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999."

También se cita el Decreto nacional Nº 1094 de 2012, el cual reglamenta lo dispuesto por el Artículo 25 de la Ley Nº 1450 de 2011, que dispone lo siguiente:

"Artículo 1º. Gastos Administrativos. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011, se entiende por gastos administrativos los indispensables para garantizar el funcionamiento del Fonpet en el momento de publicación de la ley en mención, dentro de los cuales se encuentran:

1. Las comisiones que deban pagarse a las entidades administradoras de los patrimonios autónomos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – Fonpet.
2. Los gastos asociados al Sistema de Información del Fondo, siempre y cuando estos gastos no se encuentren incluidos dentro del pago de las comisiones.
3. La auditoría especializada a que se refiere el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011.

4. Los gastos administrativos para el seguimiento y actualización de cálculos actuariales, los del Programa de Historias Laborales y del Modelo de Administración Financiera, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 863 de 2003.
5. Los gastos ordenados en el artículo 243 de la Ley 1450 de 2011.
6. Los gastos asociados a la implementación de la contabilidad del Fonpet conforme lo ordenado en la Resolución 423 de diciembre de 2011, de la Contaduría General de la Nación.

Artículo 2º. Límite de gastos. En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 1450 de 2011, los gastos anuales de administración del fondo a los que se refieren el artículo anterior, no podrán superar el equivalente al 8% de los rendimientos financieros que arroje la administración de sus recursos durante el mismo periodo de tiempo.”

Al respecto, el Parágrafo único del Artículo 147 de la Ley N 1753 de 2015, señala:

“PARÁGRAFO. Para los efectos del artículo 25 de la ley 1450 de 2011, se entiende por gastos administrativos los necesario (sic) para la operación administrativa y financiera del fondo.”
(Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

1. CONSIDERACIONES GENERALES

En principio es necesario mencionar que la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolló el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en su artículo 4º, 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;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública; (...)
- 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 (...) (Subrayados fuera de texto)

2. EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

De otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente en el Plan General de Contabilidad Pública, en los párrafos 117 y 123, hace referencia a la “No compensación”, como uno de los principios de contabilidad pública, señalando lo siguiente:

“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. (...)”

123. No Compensación. En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental”. (Subrayados fuera de texto)

El Artículo 3º de la Resolución Nº 423 de 2011 emitida por la CGN, por medio de la cual se incorporó al Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los recursos del Fonpet, en el numeral 1. Registros en el FONPET, señala lo siguiente:

“Registro de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del Fonpet

Mensualmente, con base en la información reportada por el Tesoro Nacional y por las sociedades administradoras, se reconocen las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta o cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO. (...)”

Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta 8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, se controlan acreditando la subcuenta 930701-Cuentas por pagar, de la cuenta 9307-FONPET, y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)". (Subrayados fuera de texto)

3. EN RELACIÓN CON EL NUEVO MARCO NORMATIVO CONTABLE APLICABLE EN LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

El Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5 señala los siguientes principios de contabilidad pública: "Devengo", "Esencia sobre la forma" y "No compensación" como pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, estableciendo lo siguiente:

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

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

No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del estado de situación financiera, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que conforman el Régimen de Contabilidad Pública, por tanto no es competencia de la CGN pronunciarse con relación a si los gastos incurridos en la administración del Fonpet deben ser distribuidos entre los diferentes entes territoriales, y tampoco sobre el momento ni la manera de efectuar tal distribución.

Ahora bien, si decantados los asuntos anteriores ante la instancia competente, se determina que tales gastos deben asumirse con cargo a recursos pertenecientes a los entes territoriales, para efectos contables, en el Fonpet procede lo siguiente:

1. En relación con el Régimen de Contabilidad Pública precedente:

Antes de indicar el registro contable apropiado, es conveniente precisar que no deben presentarse partidas netas como efecto de compensar ingresos, gastos y costos, con excepción de aquellos casos en que, de forma excepcional, así se haya determinado en la regulación contable pública, tal como lo dispone el Régimen de Contabilidad Pública precedente cuando hace referencia al principio de contabilidad pública denominado No compensación.

Registro de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del Fonpet

Mensualmente, con base en la información reportada por el Tesoro Nacional y por las sociedades administradoras, se reconocen las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos, debitando la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta o cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta 8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, se controlan acreditando la subcuenta 930701-Cuentas por pagar, de la cuenta 9307-FONPET, y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)”

Por su parte, con base en la información que oportunamente les debe suministrar el Fonpet las entidades territoriales deberán registrar los respectivos gastos, mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación, con crédito a la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

2. En relación con el nuevo Marco normativo contable aplicable en las entidades de gobierno

De forma similar a lo señalado en el apartado anterior, de conformidad con lo dispuesto en el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, por la cual la CGN emitió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en atención al principio contable de No compensación, no deben presentarse partidas netas como efecto de compensar ingresos, gastos y costos, con excepción de aquellos casos en que, de forma excepcional, así se haya determinado en la regulación contable pública.

Registro de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del Fonpet

Mensualmente, con base en la información reportada por el Tesoro Nacional y por las sociedades administradoras, se reconocerán las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos, debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta o cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO.

Registros en cuentas de orden de control

En la contabilidad del Fonpet, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe revelar mensualmente en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. Se debe controlar el acumulado anual de los rendimientos, acreditando la subcuenta 930704-Rendimientos anuales generados, de la cuenta 9307-FONPET y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).
2. Se debe controlar el acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, debitando la subcuenta 830703-Gastos anuales incurridos, de la cuenta 8307-FONPET y acreditando la subcuenta 891526-FONPET de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).
3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, se controlan acreditando la subcuenta 930701-Cuentas por pagar, de la cuenta 9307-FONPET, y debitando la subcuenta 991509-FONPET, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)”

Por su parte, con base en la información que oportunamente les debe suministrar el Fonpet, las entidades territoriales deberán registrar los respectivos gastos mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de la erogación, con crédito a la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Ver otros Conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000026491 del 14-09-2016
 20162000029681 del 03-10-2016
 20162000031501 del 14-10-2016

5.25. GASTOS DE OPERACIÓN

Ver otro Concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20162000026491 del 14-09-2016
 20162000029681 del 03-10-2016
 20162000031501 del 14-10-2016

5.26. GASTOS DE VENTAS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.27. GASTOS -DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver otros Conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000034061 del 08-11-2016

20162000037511 del 24-11-2016

20162000037861 del 25-11-2016

5.28. GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20162000018041 DEL 06-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de los gastos de personal militar en comisión en SATENA

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte del Ministerio de Defensa Nacional de los gastos de personal militar en comisión en SATENA

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Ingresos por transferencias y subvenciones Costos de transformación - servicios de transporte
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de SATENA del apoyo en servicios recibidos del Ministerio de Defensa representados en personal militar destacado en comisión.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550003772-2 en la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los gastos de personal militar en comisión en SATENA, bajo la aplicación de las Resoluciones 354 de 2007 y 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 91 del 17 de enero de 2007, del Ministerio de Defensa Nacional, por el cual se regula el Sistema Especial de Carrera del Sector Defensa y se dictan unas disposiciones en materia de administración de personal, prescribe:

“ARTÍCULO 52. COMISION INTERINSTITUCIONAL. Los servidores públicos del Sector Defensa pertenezcan o no al Sistema Especial de Carrera del Sector Defensa, tendrán derecho a ser comisionados, hasta por el término de tres (3) años prorrogables por necesidades del servicio, para desempeñar ya sea las funciones propias de sus empleos o de otros empleos siempre y cuando cumplan los requisitos para su desempeño, en las distintas entidades que conforman el sector o en cualquier otra entidad de la administración pública.

Cuando un miembro en servicio activo de la Fuerza Pública, sea destinado o trasladado a una entidad del Sector Defensa o a cualquier otra entidad de la administración pública, se entenderá que se trata de una comisión interinstitucional, y su objeto será la prestación del servicio como uniformado sin que sea necesaria su designación para el desempeño de un empleo público.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a la normativa contable tenemos:

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE- RESOLUCIÓN 354 DE 2007

El Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública precedente expresa:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, describe:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República.

2425 ACREEDORES

Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5103-Contribuciones Efectivas, 5104-Aportes sobre la Nómina, 5111-Generales, al igual que los mismos conceptos para las respectivas subcuentas de los grupos 52-De Operación, (...)

2505 SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES

Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

27 PASIVOS ESTIMADOS

En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria debe ser confiable.

5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas” (Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015-ENTIDADES DE GOBIERNO:

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015, describe:

“1110 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de disponibilidad inmediata. (...)

24 CUENTAS POR PAGAR

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad 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.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos.

54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado

5424 SUBVENCIONES

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.
(Subrayados fuera de texto)

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

El numeral 2.1 de la Norma de Subvenciones de las Normas anexas a la Resolución 414 de 2014, establece: “Las subvenciones recibidas, representadas en servicios, se reconocerán como ingresos y gastos simultáneamente, siempre que puedan medirse de manera fiable”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 139 de 2015, para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, describe:

“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 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.

51 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la empresa siempre que no deban ser registrados como costos.

7401 SERVICIO DE TRANSPORTE AÉREO

Representa el valor de los costos originados en la prestación del servicio de transporte aéreo de carga y de pasajeros.”(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en el contexto de los marcos normativos referidos, el apoyo a SATENA con personal militar pagado por el Ministerio de Defensa Nacional, se reconoce de conformidad con lo expuesto a continuación:

REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional debe reconocer, inicialmente, los gastos del personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103 y 5203 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104 o 5204-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el pago de la nómina y demás acreedores asociados a la su causación debe registrar un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2436 RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de la operación el Ministerio, en concordancia con el principio de Medición, se deben reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808- OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101 o 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5102 O 5202-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103 y 5203 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104 o 5204-APORTES SOBRE LA NÓMINA. Alternamente, debe revelar este hechos en notas a los estados contables.

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 533 DE 2015-ENTIDADES DE GOBIERNO:

Causación de la nómina

El Ministerio de Defensa Nacional, bajo la regulación del anexo a la resolución 620 de 2015, debe reconocer inicialmente los gastos de personal militar en comisión en SATENA mediante un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES, y un crédito en las cuentas que correspondan, de las cuentas 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490- OTRAS CUENTAS POR PAGAR, 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda.

Cancelación de la nómina

Con el giro de los recursos, el Ministerio debe reconocer un débito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 2425-ACREEDORES, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, 2513-BENEFICIOS POR TERMINACIÓN DEL VÍNCULO LABORAL O CONTRACTUAL, 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según apliquen al momento en que se realicen los desembolsos pertinentes.

Reclasificación del gasto

Con el propósito de revelar la esencia de los hechos económicos, en cumplimiento del principio de esencia sobre la forma, el Ministerio debe reclasificar los gastos registrados en la causación de la nómina, mediante un débito en la subcuenta 542490- Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en las subcuentas afectadas, de las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, y 5107- PRESTACIONES SOCIALES

MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN 414 DE 2014 EMPRESAS NO COTIZANTES

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el anexo a la Resolución 139 de 2015, SATENA debe reconocer el apoyo del Ministerio de Defensa recibido a través del personal militar destacado en comisión, como un ingreso y un gasto o costo de manera simultánea, es decir, a través de las cuentas de resultado que correspondan. Para este propósito registra un débito, al tipo de gasto o costo, relacionados con cada actividad en la

que se utilizó el servicio y un crédito a la subcuenta 443004-Subvención por donaciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este sentido, es preciso advertir que se registra como costo el valor del servicio que se relaciona directamente con la prestación de servicios individualizables, que correspondan al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y en caso contrario como gasto.

CONCEPTO No. 20162000019631 DEL 25-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otras Transferencias
	SUBTEMAS	Reconocimiento por traslado de bienes sin contraprestación entre entidades de gobierno.

Doctor

ALFONSO SANTOS ARIAS

Coordinador Grupo Gestión Financiera y Contable

Ministerio del Interior

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-004184-2, del 15 de junio de 2016, mediante la cual consulta cuál es procedimiento contable para reconocer el traslado de bienes a los municipios, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo a que se refiere la Resolución 533 de 2015, aplicable a las entidades de gobierno, en lo relativo a la Norma de propiedades, planta y equipo, numeral 10.4 Baja en cuentas, señala: “Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando la propiedad, planta y equipo queda

permanentemente retirada de uso y no se esperan beneficios económicos futuros por su disposición o un potencial servicio.”

Por su parte, el Catálogo de Cuentas aplicable a estas mismas entidades, describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, como: “Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos entregados estén destinados a la creación y desarrollo de una entidad de gobierno se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades no societarias.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor causado por concepto de transferencias.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar que la entrega de bienes sin contraprestación entre entidades de gobierno, se reconoce como una Transferencia, para lo cual se afectará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en consideración a que en la nueva normatividad, por esta transacción, ya no es posible variar el Capital fiscal de la entidad y como contrapartida afectará las respectivas cuentas y subcuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Respecto de las observaciones al Catálogo, cuentas 251101-Beneficios a empleados a corto plazo y 190801-Recursos entregados en administración, su inquietud ya fue atendida por la Subcontaduría de Centralización de la información – GIT SIIF, por ser competencia de dicha área.

CONCEPTO No. 20162000027411 DEL 21-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de las subvenciones a las rutas sociales de SATENA

Doctora

CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ

Directora Financiera

Ministerio De Defensa Nacional

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 201655000639-2, del 05 de septiembre de 2016, en la cual solicita concepto respecto del procedimiento contable para el reconocimiento de las subvenciones a las rutas sociales de SATENA en virtud del Decreto N° 942 del 10 de junio del 2016.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 1 de la Resolución N° 533 de 2015, incorporó, "...como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública." (Subrayado fuera del texto)

Es así como, mediante Resolución N° 620 del 26 de noviembre de 2015, expedida por la CGN, se incorporó el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y adicionalmente, se expide la Resolución N° 468 del 19 de agosto del 2016, en la que se incluyen algunas modificaciones a dicho catálogo. Tal y como lo menciona el Anexo de la Resolución N° 620 del 2015, el Catálogo General de Cuentas deberá ser empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación.

El catálogo aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas. La primera parte se conforma por cuatro niveles de clasificación (clase, grupo, cuenta y subcuenta) con seis dígitos que conforman los códigos contables. En la segunda parte, se detalla la naturaleza y alcance de cada una de las clases, los grupos y las cuentas, así como las principales operaciones que pueden afectar su incremento o disminución.

Dentro de la estructura en la primera parte del catálogo, se pueden encontrar las subcuentas 198605 - Gasto diferido por subvenciones condicionadas y 542405 - Subvención por recursos

transferidos a las empresas públicas. De igual forma, en la segunda parte del catálogo se encuentra que la descripción de la cuenta 5424 – SUBVENCIONES, señala que allí se debe registrar “el valor de los recursos entregados sin contraprestación a empresas públicas o privadas para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.”

Ahora bien, para garantizar la coherencia de las partidas recíprocas entre el Ministerio de Defensa Nacional y SATENA S.A, se deberá tener en cuenta lo establecido en la Norma de Subvenciones correspondiente al Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Dicha Norma establece que “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 del texto)

De igual forma, la norma citada anteriormente establece que:

“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 del texto)

Según lo establecido en el Decreto N° 942 del 10 de junio del 2016, el Ministerio de Defensa Nacional reconocerá como subvención para la vigencia 2016 la diferencia entre los egresos incurridos y los ingresos percibidos por SATENA S.A, en la prestación del servicio aéreo en las rutas sociales en las cuales opere de manera exclusiva, sin que dichas subvenciones sean superiores al déficit que presente la empresa como resultado de atender tales rutas. Adicionalmente, el citado Decreto contempla la posibilidad de la realización de anticipos por parte del Ministerio, para el desembolso de la Subvención.

CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta que el Decreto N° 942 del 10 de junio de 2016 contempla la posibilidad de la realización de anticipos por parte del Ministerio de Defensa Nacional, y que la subvención está condicionada a la existencia de déficit en las operaciones de SATENA S.A en rutas sociales

en las que opere de manera exclusiva, se abre la posibilidad a tres escenarios: 1) Giro de anticipo y no existencia de déficit en la operación, 2) Giro de anticipo mayor al déficit en la operación y, 3) Giro de anticipo menor al déficit de la operación. Dado lo anterior, el reconocimiento deberá abordar desde el momento en el que se gira el anticipo, y la legalización del mismo, dependiendo de los escenarios mencionados anteriormente.

En primer lugar, en el momento que el Ministerio de Defensa Nacional realice el giro del anticipo, SATENA S.A deberá reconocer en el pasivo un ingreso diferido por subvenciones condicionadas, por lo que el Ministerio reconocerá un activo diferido asociado a la cuenta 198605 - Gasto diferido por subvenciones condicionadas, contra la salida de los recursos en bancos.

De acuerdo al primer escenario planteado, en el que se realice el giro del anticipo sin que la gerencia de SATENA S.A haya podido certificar la existencia de déficit en la operación, la empresa deberá reembolsar los recursos girados por el Ministerio de Defensa Nacional, por lo que al recibir el reembolso el Ministerio afectará las cuentas que se movieron en el momento de girar el anticipo, es decir, se acreditará la cuenta 198605 - Gasto diferido por subvenciones condicionadas, contra la entrada de los recursos en bancos.

En el caso de que el giro del anticipo sea mayor al déficit en la operación, entonces SATENA S.A podrá reconocer como ingreso por subvención la parte correspondiente al déficit certificado, por lo que el Ministerio de Defensa Nacional deberá reconocer en el gasto, en la cuenta 542405 - Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, el valor del déficit certificado por la empresa y se acreditará la cuenta 198605 - Gasto diferido por subvenciones condicionadas, hasta el valor del déficit certificado. El saldo de la cuenta deberá ser reembolsado por la empresa dentro de los términos establecidos en el Decreto N° 942 del 2016.

Por otra parte, en el caso de que el anticipo realizado por el Ministerio de Defensa Nacional sea inferior al déficit certificado por SATENA S.A, el Ministerio, atendiendo la disponibilidad presupuestal, deberá girar el valor faltante para cubrir el déficit certificado por la empresa, para ello registrará en la cuenta del gasto 542405 - Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, el valor total del déficit certificado por SATENA S.A, acreditará la cuenta 198605 - Gasto diferido por subvenciones condicionadas por el valor del anticipo realizado, y generará una nueva salida de recursos de los bancos por el valor faltante para cubrir el déficit de la empresa.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 2016200000701 del 14-01-2016
 20162000023571 del 02-09-2016
 20162000030411 del 07-10-2016
 20162000033441 del 03-11-2016
 20162000034061 del 08-11-2016
 20162000034551 del 09-11-2016
 20162000034721 del 09-11-2016
 20162000037701 del 24-11-2016
 20162000037861 del 25-11-2016

5.29. GASTO PÚBLICO SOCIAL

CONCEPTO No. 20162000017331 DEL 27-06-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Gasto Público Social Costos de ventas de servicios Servicios educativos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos y costos por la prestación de servicios individualizables

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Gasto Público social Costos de ventas de servicios Servicios educativos
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos y costos por la prestación de servicios individualizables.

Doctora
 DIANA CONSUELO RUÍZ DOMÍNGUEZ
 Profesional Universitario-Contadora
 Instituto Departamental de Bellas Artes

Departamento del Valle del Cauca.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación con radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550002824-2 en la cual manifiesta:

“(…)

A partir del primero de enero de 2014, la entidad, al igual que otros entes descentralizados, con la misma característica, con el propósito de unificar la consistencia de la información contable con la presupuestal, y en función de evidenciar los gastos de Inversión Social de la institución y ser consecuentes con el convenio realizado con la secretaria de Hacienda departamental; se migro las cuentas de COSTOS y algunas de gastos de administración que se venían manejando.

Por lo anteriormente expuesto, a partir del 2014 la institución registra la Inversión en Educación en la cuenta contable 5501-GASTO PUBLICO (Sic) SOCIAL-EDUCACION. (Sic)
(…)

A partir del nuevo catalogo (Sic) de cuentas para las Entidades de Educación Superior, notamos que esta cuenta de Inversión Social 5501 no se tuvo presente.

Por lo anteriormente expuesto solicito se me precise si la entidad debe volver a las cuentas de COSTOS y cual (Sic) puede ser la sustentación.”

CONSIDERACIONES:

- REGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE- RESOLUCIÓN 354 DE 2007:

El Marco Conceptual, expedido mediante la Resolución 355 de 207, establece:

“8. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

118. Asociación. El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en

los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados contables.

(...)

9.1.4. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

9.1.4.2. Gastos

(...)

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

(...)

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayados fuera de texto)

9.1.4.4. Costos de producción

295. Noción. Constituyen 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 que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.

296. Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos,

tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

(...)

302. En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones.

303. El traslado del costo de producción de los servicios al costo de ventas o al gasto, debe efectuarse previa distribución de los costos indirectos, como mínimo al finalizar el mes.

304. Los costos de producción se acumulan durante el período contable, razón por la cual la actualización en los inventarios, en propiedades, planta y equipo o cargos diferidos, en el caso de los bienes, o al costo de ventas o gasto en el caso de los servicios, debe efectuarse a través de una subcuenta de naturaleza crédito denominada "Traslado de costos". (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, expedido mediante la Resolución 356 de 2007, describe:

“52. DE OPERACIÓN: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

5501 EDUCACIÓN

“Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, en desarrollo de su función social”

72 SERVICIOS EDUCATIVOS: En esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.” (Subrayados fuera de texto)

- **MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO-RESOLUCIÓN 533 DE 2015:**

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de gobierno, describe las siguientes cuentas, así:

“14 DEUDORES

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de deudores, conceptos tales como los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

5501 EDUCACIÓN

Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable”

6305- SERVICIOS EDUCATIVOS

Representa el valor de los costos en que se incurre por la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el periodo contable.

72- SERVICIOS EDUCATIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los costos originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras. (Subrayados fuera de texto)

La Resolución No. 643 Diciembre 16 de 2015, por la cual se expide el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior, prescribe:

“ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación.

Parágrafo 2. El Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior, anexo a la presente resolución, aplicará a partir del 1 de enero de 2017.

Parágrafo 3. Las instituciones de educación superior sujetas al Régimen de Contabilidad Pública, utilizarán el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del cumplimiento de la Resolución 620 de 2015 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.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte el Concepto 20122000037441 del 21 de noviembre de 2012, dirigido a la doctora Hermencia Molina Navarrete, contadora de la alcaldía de Jamundí, concluyó:

“ (...)

3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos

Para la ejecución de los recursos, en una contabilidad integrada cuyos registros los hace el municipio, o en la contabilidad independiente a cargo del colegio, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación, debe reconocerse como costos de producción, por, el costo histórico de los servicios prestados, en las respectivas cuentas que conforman el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS.

El Catálogo General de Cuentas, incluye en ese grupo las cuentas y subcuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas prestadoras del servicio de educación, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, en desarrollo del cometido estatal. Estas cuentas se estructuran en una clasificación universal en los criterios de educación formal, no formal e informal, dentro de las cuales a su vez se pueden ubicar los niveles de educación específica que desarrolle cada Institución educativa.

En consecuencia, en cuanto al proceso de reconocimiento de los gastos y costos, las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las operaciones y roles desempeñados por el personal vinculado, a efectos de:

- 1) Registrar como gastos administrativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas a actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.
- 2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a las personas vinculadas con la labor educativa propiamente dicha.
- 3) Asignar en la subcuenta 589723- Servicios, de la Cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, los importes de las personas que ejecutan actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia Gastos administrativos, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, o hacia las cuentas y subcuentas respectivas del Grupo 72-COSTOS SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero al finalizar cada mes.
- 4) - Reconocimiento de la gratuidad del servicio de educación: Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a la cuenta de GASTO PUBLICO SOCIAL, por tratarse de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, situación que se reconoce mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta Traslado de costos (Cr), de las cuentas 7202-EDUCACION FORMAL BÁSICA PRIMARIA o 7203-EDUCACION FORMAL BÁSICA- SECUNDARIA, según corresponda” (Subrayados fuera de texto)

El contrato interadministrativo 010 18 0418, del 16 de mayo de 2016, suscrito entre el Departamento del Valle del Cauca y el Instituto Departamental de Bellas artes, en sus cláusulas señala:

PRIMERA: OBJETO: EJECUCIÓN POR PARTE DEL INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES DEL PROYECTO DENOMINADO “FORMACIÓN Y PROYECCIÓN ARTÍSTICA Y CULTURAL, VALLE DEL CAUCA”.

(...)

CLÁUSULA 3 -VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO (...) (\$7.375.212.000)

(...)

El DEPARTAMENTO, previa presentación de la cuenta de cobro y certificación de recibo a satisfacción del supervisor sobre el informe de actividades, durante la vigencia del presente contrato pagará al INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES (...)

(...)

CLÁUSULA 6-DERECHOS INSTITUTO DEPARTAMENTAL DE BELLAS ARTES: Recibir la remuneración pactada por la ejecución del objeto contractual” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte el Acta No 700-001-042-006- del 28 de Febrero de 2014, del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Instituto de Bellas artes, desarrolla el punto uno, así:

“1. Cambio de cuentas de Gastos y Costos. Con el propósito de unificar la consistencia de la información contable con la presupuestal, y en función de evidenciar los gastos de Inversión Social de la Institución, y ser consecuentes con el convenio de Inversión Social realizado con la Secretaria de Hacienda Departamental se han dado las instrucciones necesarias para migrar la información a partir de enero de 2014, de las cuentas de costos y con algunas cuentas que se venían manejando como gastos de administración.

Esta directriz está sustentada en el análisis realizado conjuntamente con la Secretaria de Hacienda Departamental y los diferentes entes descentralizados Bellas Artes, Incolballet, Inciva, Biblioteca Departamental; así como también concertado con Rectoría.

En adelante la Institución registrara (Sic) la Inversión en Educación en la cuenta contable 5501- Gasto Público Social-Educación, guardando coherencia con la Información Presupuestal” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye:

Del análisis del hecho económico subyacente, se observa que el Departamento del Valle del Cauca contrató al Instituto Departamental de Bellas Artes para que le preste diversos servicios y en contraprestación le reconoce un pago equivalente al valor contratado. En consecuencia, se configura para el Instituto una venta de servicios, mediante los cuales el Departamento ejecuta su proyecto de “FORMACIÓN Y PROYECCIÓN ARTÍSTICA Y CULTURAL, VALLE DEL CAUCA”

En consecuencia, bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y del Marco normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, le corresponde al Departamento del Valle del Cauca reconocer el gasto público social y al Instituto un ingreso por venta de servicios.

Por consiguiente, en aplicación de la Resolución 354 de 2007, el Instituto Departamental de Bellas Artes, como Entidad que presta el servicio individualizable de educación, en cumplimiento del principio de asociación y de la normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Régimen de Contabilidad Pública precedente, debe reconocer los costos de producción asociados a la prestación de servicios en el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN para lo cual puede seguir las directrices indicadas en el numeral 3) Registros en la entidad territorial por la ejecución de los recursos, del Concepto referido en las consideraciones; en tanto que en aplicación del anexo a la Resolución 533 de 2015 y del Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 620 de 2015, debe reconocer tales costos de producción en el grupo 72- SERVICIOS EDUCATIVOS, de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

De otra parte, en relación con el Plan Único de Cuentas, expedido mediante la Resolución No. 643 del 16 de Diciembre de 2015, aplicable a partir del 1 de enero de 2017, en el Parágrafo 3 del ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación, se señala su utilización por las instituciones de educación superior sujetas al Régimen de Contabilidad Pública para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del

cumplimiento de la Resolución 620 de 2015 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. En este caso, tampoco es viable considerar que las erogaciones incurridas por el Instituto, en ejecución del contrato, se consideren como Gasto público social.

Alternamente es preciso señalar que Presupuesto y Contabilidad son dos vertientes que tienen bases comprensivas diferentes, y que el registro contable de los hechos, operaciones y transacciones de las entidades públicas, debe enmarcarse dentro de lo preceptuado en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual registra los hechos económicos por el sistema de causación y no en la regulación de orden presupuestal, que maneja un sistema de caja, lo cual conlleva a que sobre una misma circunstancia puedan derivarse tratamientos diferentes, o que incluso sea sólo objeto de registro en una de ellas, más no en ambas. Por lo tanto la entidad debe definir el esquema de registro y control propio para el sistema presupuestal y hacer las conciliaciones respectivas con la información registrada en la contabilidad, a efectos de poder explicar las diferencias que puedan presentarse entre los dos sistemas de información.

5.30. GASTOS - DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20162000026631 del 15-09-2016

5.31. GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.32. OTROS GASTOS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.34. COSTOS DE VENTAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000037691 del 24-11-2016

5.35. COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.36. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000017331 del 27-06-2016

5.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS EDUCATIVOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000017331 del 27-06-2016

5.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

5.42. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.43. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -OTROS SERVICIOS

CONCEPTO No. 20162000031501 DEL 14-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Costos Gastos
	SUBTEMAS	Registro contable de costos y gastos

Doctora

FRANCY JULIETH IBARRA URREGO

Auxiliar Administrativo

Instituto de Deporte, Recreación y Aprovechamiento del Tiempo Libre

Envigado – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550005921-2, del 30 de agosto de 2016, mediante la cual manifiesta lo siguiente:

“Con el propósito de actualizar nuestro plan de cuentas basados en la resolución 620 de 2015, encontramos que la cuenta 7903 servicios recreativos culturales y deportivos no existe en el nuevo plan de cuentas, o se deben registrar en la cuenta 5505 gasto público Sic social, en vista de la inquietud les solicitamos nos indiquen en que cuenta registrar los costos por la venta de estos servicios.”

Telefónicamente la Doctora Francy Julieth Ibarra Urrego, aclara que en algunas ocasiones el Inder alquila sus instalaciones a terceros para realizar actividades de carácter social, y que en muchas otras se prestan para realizar actividades a título gratuito.

De acuerdo con lo anterior, procedemos a atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Marco Conceptual contenido en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aplicable a entidades de gobierno, define el principio de asociación así:

“**Asociación.** El reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015, modificada por la Resolución N° 468 de 2016, describe las siguientes clases y cuentas, así:

“79- OTROS SERVICIOS: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios que no se encuentran contemplados en los grupos de cuentas anteriormente señalados. (...)” (Subrayado fuera del texto)

51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad siempre que no deban ser registrados como costos. (...)

CONCLUSIONES

No es viable que la Contaduría General de la Nación predefina el registro contable de las erogaciones señaladas en su consulta, toda vez que en la forma como ha sido planteada no contiene los elementos suficientes para contextualizar la situación a resolver. En consecuencia, corresponde al Inder definir las circunstancias que median en cada caso y proceder a su registro aplicando los siguientes criterios:

Los gastos relacionados con las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, o los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, por lo cuales no recibe una contraprestación, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas del Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, según corresponda la naturaleza de la erogación.

Los gastos relacionados con la prestación de un servicio a terceros, por la cual se obtiene en contraprestación un ingreso, deberá registrarse en las subcuentas que corresponda de la cuenta 7990 OTROS SERVICIOS de la Clase 7 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según la naturaleza de la erogación, para así finalmente asociarlos a los respectivos ingresos.

5.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES

CONCEPTO No. 20162000038521 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - derechos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento del coeficiente de una copropiedad horizontal

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento del coeficiente de una copropiedad horizontal

Doctor
 LUIS ERNESTO CARO
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Armada Nacional
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500070442 el día 19 de octubre del 2016, en la cual solicita concepto sobre lo siguiente:

“El Ministerio de Transporte tiene registrado en la subcuenta contable 1.6.40.02- Oficinas, una copropiedad en la Terminal de Transporte de Armenia, correspondiente a una antigua oficina distinguida con el número 332-E (Dirección Calle 35 N° 20-68 dentro del edificio Terminal de Transportes del municipio de Armenia—Quindío, modulo 1 y 2; con un valor de \$56.929.684,32.)

Esta edificación sufrió graves daños como consecuencia del sismo ocurrido el 25 de enero de 1999, motivo por el cual fue demolido.

De acuerdo al memorando MT-2016 3250153153 del 21 de septiembre de 2016, suscrito por la Coordinadora del Grupo de Bines Inmuebles del Ministerio, informa que el inmueble citado está en cabeza de nuestra entidad. Que el reglamento de Propiedad Horizontal del edificio de la Terminal de Transportes dispuesto en la escritura pública número 556 del 2 de abril de 2003, se encuentre vigente, correspondiendo el coeficiente de copropiedad para el Ministerio en un 10.01%

Solicitud:

Teniendo en cuenta que físicamente no existe la oficina sino un porcentaje de participación en el coeficiente de lo copropiedad horizontal cuya escritura está vigente, mientras se determina por parte de los copropietarios la reconstrucción del edificio y cada uno de las oficinas, en forma atenta solicitamos nos indique el adecuado registro contable de esa participación.”

Al respecto me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

- Según lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la información contable pública debe cumplir:

“103. **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.”

104. **Razonabilidad.** La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad. (...)

107. **RELEVANCIA.** La información contable pública es relevante si proporciona la base necesaria, suficiente y con la calidad demandada, para que los usuarios dispongan oportunamente de ella, conforme a sus objetivos y necesidades. ... En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad. (...)

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 ...”

CONCLUSIÓN

Dado que fue demolido el edificio donde se ubicaban las oficinas que pertenecían al Ministerio, a la luz de lo contemplado en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la Entidad ha debido dar de baja el valor en libros de estas oficinas. Sin embargo, si hubiera existido propiedad sobre parte del terreno donde se ubicaba el edificio, esta porción ha debido conservarse, así como la porción de los demás bienes comunes que subsistan hasta ahora.

En esta medida, ya que hasta el momento no se ha determinado la reconstrucción de las oficinas, la Entidad solo podrá revelar la existencia del coeficiente de copropiedad horizontal en las notas a los estados financieros. Este tratamiento contable también deberá aplicarse para dar cumplimiento a lo estipulado en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación.

En cuanto a la porción del terreno, para efectos de la transición al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, la Entidad deberá aplicar lo contenido en el Instructivo N° 002 de 2015 para la convergencia de saldos de las propiedades, planta y equipo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20162000036971 del 21-11-2016

5.45. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

5.46. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

5.47. CUENTAS DE ORDEN DEUDORA – DEUDORAS POR CONTRA

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto Nos. 20162000023571 del 02-09-2016
20162000037861 del 25-11-2016

5.48. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.49. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES

En este caso se profirió doctrina sobre este tema

5.50. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS DE CONTROL

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000004861 del 03-03-2016

20162000022871 del 25-08-2016

20162000026631 del 15-09-2016

20162000029681 del 03-10-2016

20162000030411 del 07-10-2016

5.51. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS POR CONTRA

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000030411 del 07-10-16

5.52. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20162000000791 DEL 18-01-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Transición al nuevo Marco normativo
	SUBTEMA	Fecha de transición y periodo de transición

Doctora

EDNA CONSTANZA OSPINA PALACIOS

Profesional Universitario

Secretaría de Hacienda – Cajicá

Cajicá – Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500002352, de fecha 14 de enero de 2016 en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

¿Aplicaría para las entidades de gobierno el periodo de transición? Cuando el Instructivo 002 de 2015 se refiere a transición ¿solo hace referencia a los saldos iniciales?

Al respecto, le manifiesto lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Pregunta 1.

El artículo 4 de la Resolución 533 de 2015, afirma:

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2017, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2017
- Estado de resultados del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017
- Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre del 2017

- Estado de flujo de efectivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017

Parágrafo: los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2017) no se compararán con los del periodo anterior. (Subrayado fuera de texto)

Como se observa en el citado artículo, para las entidades de gobierno se tienen contemplados únicamente dos periodos, a saber, el periodo de preparación obligatoria y el periodo de aplicación. En consecuencia, para las entidades de gobierno no existe el periodo de transición y, por ende, no es obligatoria la realización de un paralelo durante el año 2016.

Pregunta 2.

El cambio de Marco normativo requiere la determinación de saldos iniciales a partir de los cuales la entidad aplicará el nuevo Marco normativo. Estos saldos iniciales deben ser coherentes con los criterios exigidos por el nuevo Marco normativo y para su determinación se usan, como punto de partida, los saldos finales del periodo contable inmediatamente anterior. Dichos saldos finales deben ser homologados a los criterios exigidos por el nuevo Marco normativo, es decir, los saldos deben hacer un tránsito entre los criterios anteriores y los nuevos criterios. Este proceso de transformación de saldos es lo que denominamos transición.

En consecuencia, el hecho de que no exista un periodo de transición durante el cual las entidades deban llevar paralelos no implica que no exista una fecha de transición, la cual para las entidades de gobierno, de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015, es el 1 de enero de 2017.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones anteriormente expuestas se concluye lo siguiente:

- para las entidades de gobierno no se tiene contemplada la existencia de un periodo de transición durante el cual las entidades tengan que llevar contabilidades paralelas y
- cuando en el Instructivo 002 de 2015 se menciona el término transición se hace referencia a la transformación de saldos que debe realizarse a 1 de enero de 2017.

CONCEPTO No. 20162000012561 DEL 03-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Marco Normativo para entidades de Gobierno, por parte de las Contralorías Territoriales, Asambleas Departamentales, Centros de salud, Concejos Municipales, Personerías, y las Instituciones Educativas públicas.

Doctora
 ERIKA PIEDAD JIMENEZ MARIN
 Contadora
 Municipio de Pereira
 Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500026892 en la cual presenta la siguiente consulta:

“Con la entrada en vigencia de la Resolución No. 533 del 08 de Octubre de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones” y que en su artículo 1° expresa como sigue, “Incorporar como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública”; y así mismo en su artículo 4 Cronograma, expresa “Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017.

Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos”.

Por tanto al Municipio de Pereira, le surge la duda sobre, ¿Qué va a pasar con las Entidades Contables Públicas Agregadas?, que según el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, contiene la regulación contable pública de tipo general y específico; y en el Manual de Procedimientos éstas se definen como “Las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General.

En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las Contralorías Territoriales, Asambleas Departamentales, Concejos Municipales, Personerías, Colegios, y Hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado” (Resaltado no original).

Igualmente surge el interrogante, sobre ¿Si a éstas Entidades Contables Públicas Agregadas, se les podría dar el tratamiento del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, en su capítulo VI, donde expone las Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, y en su numeral 2 trata sobre la Consolidación de Estados Financieros que expresa que “Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados.

No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, podrán prepararlos y presentarlos, ¿siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control”? (Resaltado no original).

Según lo anterior la norma habla de control sobre estas entidades y según la misma norma pronuncia que “Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando: a) Tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos asociados a la controlada y b) Tiene la capacidad de afectar la manera como recibe los beneficios o asume los riesgos y el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada”; ya que al analizar lo anterior nos preguntamos si efectivamente se estaría cumpliendo con la anterior normatividad para seguir manejando estas entidades contables públicas como agregadas, simulando como si fueran unos estados financieros consolidados.

De igual forma nuestra inquietud se refiere acerca de la responsabilidad que el Municipio de Pereira tiene para hacer la implementación de las Normas Internacionales inclusive de las entidades agregadas.

Por lo anterior se eleva a consulta formal de estas inquietudes, en virtud de tomar las decisiones apropiadas para con estas entidades; agradeciendo de antemano la pronta respuesta a este requerimiento.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

La ley 136 de 1994 y sus modificaciones, por la cual se dictan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios, en los artículos 1, 21 y 168, determinan:

Artículo 1. Definición. El municipio es la entidad territorial fundamental de la división político administrativa del Estado, con autonomía política, fiscal y administrativa, dentro de los límites que señalen la Constitución y la ley y cuya finalidad es el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población en su respectivo territorio. (...)

Artículo 21. (Modificado por el artículo 12 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 5 del Acto Legislativo 1 de 2007), dice: “En cada municipio habrá una corporación político-administrativa elegida popularmente para períodos de cuatro (4) años que se denominará concejo municipal, integrado por no menos de 7, ni más de 21 miembros según lo determine la ley de acuerdo con la población respectiva.

Artículo 168. Personerías. Las personerías del Distrito Capital, Distritales y Municipales, cuentan con autonomía presupuestal y administrativa. En consecuencia, los personeros elaborarán los proyectos de presupuesto de su dependencia, los cuales serán presentados al Alcalde dentro del término legal, e incorporados respectivamente al proyecto de presupuesto general del municipio o distrito, el cual sólo podrá ser modificado por el Concejo y por su propia iniciativa. Una vez aprobado, el presupuesto no podrá ser objeto de traslados por decisión del Alcalde

Por su parte, los artículos 272 y 299 de la Constitución Política, señalan:

“Artículo 272. La vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde haya contralorías, corresponde a éstas y se ejercerá en forma posterior y selectiva.

La de los municipios incumbe a las contralorías departamentales, salvo lo que la ley determine respecto de contralorías municipales.

Corresponde a las asambleas y a los concejos distritales y municipales organizar las respectivas contralorías como entidades técnicas dotadas de autonomía administrativa y presupuestal.

Artículo 299. En cada departamento habrá una Corporación de elección popular que ejercerá el control político sobre los actos de los Gobernadores, Secretarios de despacho, Gerentes y Directores de Institutos Descentralizados y, que se denominará Asamblea Departamental, la cual estará integrada por siete (7) miembros para el caso de las Comisarías erigidas en

departamentos por el artículo 309 de la Constitución Nacional y, en los demás departamentos por no menos de once (11) ni más de treinta y un (31) miembros.”

El Decreto 4791 de 2008, por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 11, 12, 13 y 14 de la Ley 715 de 2001 en relación con el Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales, en los artículos 1, 2 y 16, señala lo siguiente:

“Artículo 1. Ámbito de aplicación. Las normas contenidas en el presente decreto son aplicables a las entidades territoriales y a los establecimientos educativos estatales.

Artículo 2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

(...)

Artículo 16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4 de la Resolución 628 de 2015 que se refiere al Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, señala lo siguiente:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público.

En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica. Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 2 de la resolución 533 de 2015, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 12 de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 2 del capítulo VI sobre las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, dispone:

“2. CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS:

La Contaduría General de la Nación preparará y presentará los estados financieros consolidados del Gobierno Nacional (CGN), de acuerdo con lo establecido en la presente Norma, para lo cual solicitará, a las entidades, la información necesaria para llevar a cabo este proceso. Lo anterior, sin perjuicio de la preparación y presentación de estados financieros consolidados que, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, deba llevar a cabo la CGN, para lo cual definirá los criterios a aplicar.

Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados. No obstante, si la presentación de dichos estados es útil y satisface necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada,

podrán prepararlos y presentarlos, siempre que se incluyan todas las entidades sobre las cuales se tenga control.

- Concepto de control

Se considera que una entidad ejerce control sobre otra, cuando a) tiene derecho a los beneficios variables o está expuesta a los riesgos asociados a la controlada y b) tiene la capacidad de afectar la manera como recibe los beneficios o asume los riesgos y el valor de dichos beneficios o riesgos, utilizando su poder sobre la entidad controlada.

El poder consiste en la capacidad actual de la entidad para dirigir las actividades relevantes de la controlada. Las actividades relevantes son las que pueden afectar, de manera significativa, la forma o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o los riesgos que asume, por el control ejercido sobre otra entidad.

El poder se evalúa a través de la facultad que tiene la entidad de ejercer derechos para dirigir las políticas operativas y financieras de otra entidad, con independencia de que esos derechos se originen en una participación patrimonial.

Los beneficios sobre los cuales se establece control, pueden ser financieros o no financieros. Los financieros corresponden a los beneficios económicos recibidos directamente de la controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos, entre otros. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la controlada complementa o apoya la función de la controladora, de tal forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos asociados a la controlada corresponden a todos aquellos que afectan o pueden afectar la situación financiera de la controladora, por ejemplo, las obligaciones financieras asumidas o que potencialmente tendría que asumir y la obligación de la controladora de prestar o garantizar la prestación de un servicio cuya responsabilidad inicial es de la controlada. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

- Con relación a la aplicación por parte de las entidades ECP agregadas, del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015, y sobre la responsabilidad del ente territorial para hacer la implementación en estas ECP, se concluye lo siguiente:

- Los Concejos, las Personerías y las Contralorías Municipales, las Asambleas y las Instituciones Educativas Departamentales y Municipales y los centros de salud no descentralizados, que no tienen personería jurídica, y hacen parte de un Ente Territorial, y que virtud de la organización presupuestal y financiera llevan su proceso contable en forma separada o independiente de la del ente territorial, a la luz del Régimen de Contabilidad Pública, son consideradas ECP y su información contable, debe ser reportarla a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades territoriales agregadoras, razón por la cual la información debe ser preparada y reportada bajo los mismos criterios y procedimientos aplicados por el ente territorial que le corresponde agregarla.

Por lo anteriormente expuesto, estas ECP agregadas hacen parte del ámbito de aplicación del Marco Normativo expedido mediante la Resolución 533 de 2015, al igual que el Ente Territorial que las agrega, y le corresponde a la administración del ente territorial adelantar las actividades necesarias que garanticen su adecuada implementación y aplicación.

Por su parte los Hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado, pero que han adquirido una forma jurídica diferente a las E.S.E, tales como Establecimientos Públicos o Unidades Administrativas especiales, con personería Jurídica, que tienen código institucional asignado por la CGN, deben aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no administran ahorro al público, expedido mediante la Resolución 414 de 2014.

- Con respecto a lo señalado en el CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, del Marco Normativo para entidades de Gobierno, en lo relacionado con la Consolidación de Estados Financieros, donde se indica que “Las entidades de gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados”, es necesario tener en cuenta que esta norma hace referencia a la consolidación de diferentes ECP caracterizadas como Unidades Jurídicas, es decir, la consolidación de diferentes entidades que reporten directamente a la CGN y se les haya asignado Código Institucional para el reporte a través de CHIP.

Por tanto, la consolidación por parte del ente territorial implica la existencia de control sobre la entidad controlada, es decir que el ente territorial tenga derecho a los beneficios financieros, como distribución de dividendos o excedentes, transferencia de activos, o a beneficios no financieros como el apoyo por parte de la controlada en la prestación de servicios.

Así mismo, el control significa que la entidad territorial deba asumir los riesgos asociados de la controlada, es decir todos aquellos eventos que afecten la situación financiera, y adicionalmente tenga el poder o la capacidad para dirigir las políticas operativas y financieras, con independencia de que esos derechos se originen en una participación patrimonial.

De acuerdo con lo anterior, el proceso de consolidación a que hacer referencia la citada norma, es opcional para las entidades de gobierno del orden nacional y territorial y se realizará si se cumplen los criterios enunciados anteriormente y siempre que el ente territorial o nacional tenga el control sobre otra entidad controlada y los estados financieros consolidados sean útiles para la toma de decisiones por parte de los usuarios; en tanto que el proceso de agregación o consolidación de los Concejos Municipales, las Personerías, las Contralorías, las instituciones educativas Departamentales o Municipales y las Asambleas, los cuales se caracterizan como ECP, es responsabilidad de los entes territoriales, como se indicó en el primer numeral de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20162000013961 DEL 23-05-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente
	SUBTEMA	Operaciones controladas conjuntamente entre una entidad pública y una entidad privada.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma técnica acuerdos conjuntos- Operación conjunta
	SUBTEMA	Operaciones controladas conjuntamente entre una entidad pública y una entidad privada.

Doctor

DIEGO MAURICIO ARIAS ARANGO

Representante Legal

Unión Temporal Alma Mater - Universidad Tecnológica de Pereira

Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016-550-002655-2, de fecha 06 de abril de 2016, mediante la cual consulta la clase de contabilidad que debe aplicarse a la Unión Temporal acordada entre la Universidad Tecnológica de Pereira con el Sistema Universitario del Eje Cafetero–SUEJE para la operación, funcionamiento y prestación del servicio de educación formal del Municipio de Pereira, en los niveles preescolar, básica primaria, básica secundaria y media en dos infraestructuras educativas de propiedad del ente territorial.

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

CONSIDERACIONES

Respecto de las Uniones temporales, la Corte Constitucional expresó en sentencia C-414 de 1994 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), por medio de la cual declaró exequible el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la Ley 80 de 1993, que los consorcios y las uniones temporales, no son personas jurídicas y que su representación conjunta, lo es para efectos de la adjudicación, celebración y ejecución de los contratos. Dijo la Corte:

“El consorcio es una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica.

El artículo 7o. de la mencionada ley se refiere al consorcio, pero en lugar de definir su contenido esencial, ofrece una relación descriptiva de la figura señalando los elementos instrumentales y vinculantes que lo conforman;según la ley, el consorcio es un convenio de asociación, o mejor, un sistema de mediación que permite a sus miembros organizarse mancomunadamente para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin que por ello pierdan su individualidad jurídica, pero asumiendo un grado de responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones contractuales.” (Subrayado fuera de texto)

Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, establece los criterios conceptuales, técnicos e instrumentales para el

tratamiento contable y revelación de las operaciones, activos y entidades controladas conjuntamente. Al respecto, señala:

“Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.”

Marco Normativo para las Entidades de Gobierno

Las entidades de Gobierno deben aplicar el anexo de la Resolución 533 de 2015, en donde la Norma Técnica relacionada con los Acuerdos conjuntos, numeral 7.1 Operación Conjunta, señala:

“7.1. 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. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

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. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables.”

CONCLUSIONES

Acorde con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La ley permite a las entidades del estado conformar uniones temporales, en donde personas jurídicas acuerdan presentar conjuntamente una propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del contrato.

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

La normatividad vigente permite la celebración de operaciones conjuntas, las cuales no se asemejan a una persona jurídica, no tienen contabilidad independiente y frente a la aplicación del RCP, cada una de las entidades que hacen parte de la operación conjunta reconoce en su contabilidad los activos necesarios para la operación, así como los gastos, costos y pasivos en que incurra, de manera proporcional a la participación en la operación conjunta.

Marco Normativo para las entidades de Gobierno

Ahora bien, el procedimiento anteriormente señalado se armoniza con lo dispuesto en el nuevo Marco de regulación contable para las entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 (el cual aplica a partir de enero de 2017) en donde la Norma relativa a los Acuerdos Conjuntos, define la operación conjunta como un acuerdo mediante el cual las partes que tienen control conjunto, tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con la operación conjunta. Cada una de las partes se denomina operador conjunto, por lo que éste reconocerá los 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.

El reconocimiento, medición, presentación y revelación, de cada uno de los hechos económicos relacionados con la unión temporal, seguirán los criterios definidos en las correspondientes normas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

CONCEPTO No. 20162000017861 DEL 01-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Obligatoriedad de crear un Comité encargado de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP)
-----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 GISELA P. BOLIVAR MORA
 Profesional especializado
 Contraloría de Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500036612, del 16 de mayo de 2016, donde solicita claridad técnica y jurídica sobre algunos de los aspectos relacionados con la implementación de las normas de contabilidad que deben aplicar las entidades de gobierno, en atención a lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 533 de 2015 y, de manera particular, si existe alguna normatividad que se refiera, entre otros asuntos, a la conformación de un Comité o equipo para la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a los funcionarios o dependencias que deberían conformarlo, a las funciones que debería cumplir ese Comité, a la normatividad que establece sus funciones y a la instancia que debería tomar decisiones frente a la implementación del nuevo marco normativo contable.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, que reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, en el artículo 4º, 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;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- (...)
- 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;

Así mismo, en 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 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)

El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que deben aplicar las entidades de gobierno, emitidos por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución No. 533 de 2015, tienen como referente técnico y conceptual las Normas Internacionales de Contabilidad Pública (NICSP); es decir, que no se han considerado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Sin embargo, ello no significa que para esas entidades la CGN haya adoptado las NICSP o que éstas deban implementarlas.

El “Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública”, expedido mediante la Resolución 628 de 2016, en el numeral 5.2.3., señala:

5.2.3. Marco normativo para entidades de gobierno

(...)

El Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes. (Subrayado fuera de texto)

La normatividad que se anexa a la Resolución 533 de 2015, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, en los Artículos 3º y 4º señala:

ARTÍCULO 3º. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

(...) (Subrayado fuera de Texto)

Consecuentemente con lo dispuesto por la Ley 87 de 1993, el Contador General de la Nación, en desarrollo del artículo 4 de la Ley 298 de 1996 que, entre otras, le asigna la función de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”, expidió la 357 de 2008, que en el numeral 3 de su anexo, referido a los procedimientos de control interno contable, indica lo siguiente:

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.

(...)

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.

(...)

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. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el numeral 3.11, del Anexo a la citada Resolución, señala:

3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, éstos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.”

Por último, respecto de lo señalado anteriormente en relación con la Resolución 357 de 2008, es importante tener en cuenta que la Contaduría General de la Nación, el pasado 5 de mayo de 2016, expidió la Resolución 193 del “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, la que en el Artículo 6o., determina:

Artículo 6o. Vigencia y derogatorias. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 357 de 2008, y demás disposiciones que le sean contrarias, a partir del 1o de enero de 2018.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, que deben aplicar las entidades de gobierno, incorporados por la Contaduría General de la Nación al Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 533 de 2015, tienen como referente técnico y conceptual las Normas Internacionales de Contabilidad Pública NICSP, lo cual no significa que esas entidades las deban implementar, como tampoco deben efectuar acción alguna frente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

De otro lado, por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación CGN.

Lo anterior significa que excede las competencias asignadas al Contador General de la Nación, determinar si se debe o no conformar un Comité o equipo de Convergencia a las NIIF o NICSP, señalar quiénes lo deben conformar, definir las dependencias que deberán estar

representadas en el mismo, fijar las funciones que deberán cumplir o indicar la instancia interna que en una entidad pública deberá tomar decisiones en materia de implementación del nuevo marco normativo contable.

Frente al marco legal para ello, una vez analizada la normatividad vigente, no se encuentra circular, instructivo o norma alguna emitida por la Contaduría General de la Nación o por autoridad diferente, que requiera la conformación de un Comité o equipo de NIIF. Sin embargo, de conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el Procedimiento anexo a la Resolución 357 de 2008 y dada la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, las entidades públicas requieren contar con herramientas tendientes, entre otros asuntos, a la implementación del nuevo marco normativo contable.

Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como bien podría ser el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la creación de un Comité que se ocupe temporalmente de adoptar las decisiones relacionadas con el proceso de implementación de la nueva normatividad contable pública y/o la implementación de políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas que propendan por la adecuada implementación de la normatividad contable pública o para garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera, entre otras, siendo todo ello competencia del nivel administrativo de la entidad.

En consecuencia, cada entidad pública tiene autonomía para establecer el tipo de herramienta que considere pertinente, incluyendo la conformación de un Comité que se encargue durante un determinado periodo de tiempo de adoptar las decisiones relacionadas con el proceso de implementación de la nueva normatividad contable pública, definir los funcionarios que lo conformen y las funciones que debería cumplir, entre otros aspectos.

CONCEPTO No. 20162000019091 DEL 14-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Entidades de Gobierno en convergencia con Estándares Internacionales de Información Financiera, únicamente deberán aplicar, normas locales expedidos por la CGN.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MENESES MEDINA
Contadora
Contraloría Departamental del Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550004093-2, en la cual consulta: “¿Las entidades de gobierno deberán llevar la contabilidad bajo NICSP Y BAJO NORMAS LOCALES a partir del 01 de enero del 2017?”

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

CONSIDERACIONES

Uno de los considerandos de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones, es el siguiente: “(...) 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 entidades de gobierno, se ha previsto definir un marco normativo de contabilidad con las siguientes características: a) que tenga como referente las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés); b) que privilegie criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación uniformes; c) que homogenice políticas contables; y d) que defina criterios técnico contables aplicables al contexto del sector gobierno”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 533 de 2015, prescribe:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada 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. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2017, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2017, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así: (...)” (Subrayado fuera de texto)

- Posteriormente, la CGN expidió la Resolución No. 620 de 2015, la cual establece:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

2489

-

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, 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 2º. Ámbito de aplicación. El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 533 de 2015, 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” (Subrayados fuera de texto)

Asimismo, la CGN expidió la Resolución 628 de 2015, y en su artículo 1º dispone:

“ARTICULO 1. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, anexo a la presente Resolución, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES:

En primer lugar, es preciso aclarar que si bien las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés), se tomaron como referente para definir el Marco normativo aplicable a entidades de gobierno, la obligación de estas entidades es aplicar los anexos de la Resolución 533 de 2015 (así como la regulación que se emita en desarrollo del Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, como lo es el CGC expedido con la Resolución 620 de 2015) y no las NICSP.

De otra parte, conforme al artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, el Primer período de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017, periodo a partir del cual, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos. En consecuencia, para ese entonces, la norma local corresponderá al Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20162000019521 DEL 21-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación de los saldos iniciales de la propiedad, plata y equipo bajo el nuevo Marco normativo – Instructivo 002 de 2015.

Doctor

JAFET FLÓREZ PENAGOS

Jefe de Contabilidad

Departamento del Quindío

Armenia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con Nº 2016550004462-2, del día 29 de junio de 2016, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Teniendo en cuenta que, para adelantar el proceso de implementación del nuevo modelo contable, se requiere establecer costos de reposición de los bienes no generadores de efectivo, que prácticamente es toda la propiedad, planta y equipo del Departamento – aprox. 55.000 elementos, y los bienes de beneficio y uso públicos que conforman toda la infraestructura del Departamento, es posible conformar grupos interdisciplinarios para realizar los avalúos, teniendo en cuenta que solo es para propósitos contables y en aras de hacer economías, pues el Departamento no cuenta con los recursos suficientes para emprender estas actividades con personal especializado?”.

Por otro lado, es posible hacer avalúos a la propiedad, planta y equipo partiendo de unos límites razonables para no incluir elementos poco representativos de este grupo?”.

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 para las entidades de gobierno, señala lo siguiente:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir

las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 una única vez durante el primer periodo de aplicación” (subrayado fuera del texto).

Así mismo, el Literal d) del Numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, relativo al procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo para entidades de gobierno, presenta las siguientes alternativas tendientes a medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo:

“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:
- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.
- Identificar las propiedades, planta y equipo provenientes de contratos de arrendamiento financiero y medirlas por el valor de mercado o costo de reposición del activo en la fecha del inicio del contrato, más todos los desembolsos incurridos para colocar el activo en condiciones de uso. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Identificar las propiedades, planta y equipo construidas o desarrolladas en virtud de contratos de concesión y medirlas por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas 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 los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad 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 entidad 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 tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

- Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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 de mercado 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 entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, 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 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad 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 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a 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 entidad aplicará lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda”.

Por otro lado, el numeral 4.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, señala:

(...) 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 la entidad 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 entidad (...).

CONCLUSIONES

La entidad tiene la posibilidad de optar por cualquiera de las tres alternativas dispuestas en el Literal d) del Numeral 1.1.9 del Instructivo 002 de 2015, para efecto de determinar la medición inicial de la propiedad, planta y equipo que se incorporará, como saldos iniciales, al conjunto de activos de la entidad, bajo los criterios del nuevo Marco normativo.

Ahora bien, si la entidad ha decidido optar por la segunda alternativa, la cual consiste en medir su propiedad, planta y equipo, bien sea al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, mediante un avalúo técnico en la fecha de transición, corresponde a una decisión de tipo administrativo conformar grupos interdisciplinarios para su ejecución, siempre y cuando se soporte en personal con la idoneidad suficiente para determinar razonablemente la medición de los activos en cumplimiento de los criterios establecidos en el Marco normativo adoptado mediante la Resolución 533 de 2015.

Con respecto a la incorporación de bienes poco representativos como activos, la entidad podrá definir mediante política contable las condiciones que justifican la no incorporación de bienes a título de Propiedades, planta y equipo, en concordancia con el elemento materialidad de la cualidad fundamental de Relevancia contenida en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sin detrimento de los controles administrativos que alternamente deberán adoptarse, a efectos de garantizar la preservación del Patrimonio público y alternamente deberá hacerse las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20162000019891 DEL 26-07-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Definición de áreas responsables en la estimación de los saldos de los activos durante el proceso de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Doctora
DORA ESMERALDA SERNA SÁNCHEZ

Almacenista General
Municipio de Tunja
Tunja-Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 72016550004730-2, del 11 de julio de 2016, en la que manifiesta las siguientes inquietudes:

“1. Quien, o en cabeza de quien, o qué rol, o en qué área se debe definir las políticas administrativas para el manejo de los bienes, bajas, adquisiciones, legalización y traslado de los activos

2. Quién o qué rol o en qué área técnicamente se debería efectuar la medición de cada partida reflejada en contabilidad (en cuanto a propiedad, planta y equipo; bienes de uso público; bienes históricos y culturales) utilizando los métodos que recomienda el instructivo No. 002 de la Contaduría General de la Nación.

3. Quien, o en cabeza de quien, o qué rol o área técnicamente debería deberá efectuar las siguientes actividades en cada partida: RECONOCIMIENTO, MEDICION INICIAL, MEDICION POSTERIOR, BAJA EN CUENTAS, REVELACIONES y qué insumos se requerirán para hacerlo.

4. ¿Técnicamente en qué área se deben efectuar las Depreciaciones, amortizaciones, valoraciones de los activos de propiedad del municipio?

5. ¿Es técnicamente viable efectuar depreciaciones, amortizaciones, valoraciones, sin tener definidas previamente las políticas contables?

6. en cuanto a las áreas de cesión

Elevo mi solicitud respetuosa, teniendo en cuenta que necesitamos avanzar, pero de manera técnica en el proceso.

Es de anotar que la administración municipal cuenta con la Secretaría de hacienda, la cual tiene profesional especializado CONTÁDOR, junto con equipo de trabajo de profesionales en Contaduría pública.

También cuenta la administración con la Secretaría Administrativa, ahí se ubica almacén, en Almacén se custodian escrituras de inmuebles y se lleva el inventario de los bienes de propiedad del municipio, pero no cuenta con profesionales en contabilidad.”

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

CONSIDERACIONES:

En primer lugar, es importante diferenciar las políticas administrativas de las políticas contables. Tal y como se indica en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, contenida en el Marco Normativo para

Entidades de Gobierno, “Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera; caso en el cual, se documentará la política definida.”

Por su parte, las políticas administrativas hacen referencia a los lineamientos generales que, de acuerdo con la planeación estratégica y las directrices de cada entidad, orientan la toma de decisiones en la administración. La definición de este tipo de políticas no se contempla dentro del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, pues son exclusivas de la administración de la entidad, razón por la cual el establecimiento de tales políticas será responsabilidad de la dirección o de quien sea delegada dicha función.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que las inquietudes planteadas sobre las áreas en las que recae o debería recaer la responsabilidad de medir, reconocer y revelar los hechos económicos, corresponden a elementos que se incluyen en el Control Interno Contable, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

La Resolución 628 de 2015, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y sirve de base para desarrollar este instrumento de normalización y regulación, en el contexto de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera y en cuyo anexo se menciona, en el numeral 5.2, la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, indicando en su párrafo 7, literal f), que los procedimientos transversales hacen parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.

De igual forma, el numeral 5.2.5 del mismo anexo, señala que los procedimientos transversales regulan aspectos que contribuyen a la administración, salvaguarda y calidad de la información, así como otros aspectos que no son abordados por los marcos normativos.

Por su parte, la Resolución 192 del 05 de Mayo del 2016 incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el elemento Procedimientos Transversales, y la Resolución 193 del 05 de Mayo del 2016 incorpora, a su vez en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

Es así como en el anexo de la Resolución 193 del 05 de Mayo del 2016, el cual orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, se define en el numeral 1.1 el control interno contable, como:

“...el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.”
(Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el numeral 2.1. Marco de referencia del proceso contable, en el numeral 2.1.1 Marco normativo del proceso contable, menciona que “las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, el numeral 2.1.2 establece que “Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.”

Es importante agregar, que según el anexo de la Resolución 193 de 05 de Mayo del 2016 en el numeral 2.2 reconoce como etapas del proceso contable el reconocimiento (identificación, clasificación, medición inicial y registro), la medición posterior (valuación, registro de ajustes contables) y la revelación (presentación de estados financieros y presentación de las notas a los estados financieros), por lo que todo lo relacionado con el control interno contable está asociado a estas etapas desarrolladas a lo largo del proceso contable.

De igual forma, en el numeral 3.2 Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable, se relacionan algunos que tienen que ver con el flujo de información hacia el área contable:

“3.2.9 Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1 Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad 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 que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2 Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10 Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

3.2.11 Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

3.2.12 Reconocimiento de estimaciones

Las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

3.2.13 Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior. (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES:

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguientes conclusiones:

- ¿Quién, o en cabeza de quien, o qué rol, o en qué área se debe definir las políticas administrativas para el manejo de los bienes, bajas, adquisiciones, legalización y traslado de los activos?

Dada la diferenciación que existe entre políticas administrativas y políticas contables, y en lo que respecta al Régimen de Contabilidad Pública, sólo las políticas contables son las que se encuentran reguladas bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dejando las políticas administrativas bajo la responsabilidad de la entidad.

- ¿Quién o qué rol o en qué área técnicamente se debería efectuar la medición de cada partida reflejada en contabilidad (en cuanto a propiedad, planta y equipo; bienes de uso público; bienes históricos y culturales) utilizando los métodos que recomienda el instructivo No. 002 de la Contaduría General de la Nación?

Atendiendo lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2015, los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información. Lo anterior sin dejar de lado que en caso de que las partidas (propiedad, planta y equipo; bienes de uso público; bienes históricos y culturales) sean

administradas por diferentes áreas, se deben establecer controles que garanticen que el flujo de la información llegue de manera adecuada al área contable encargada de centralizar la información de la entidad.

- ¿Quién, o en cabeza de quien, o qué rol o área técnicamente debería deberá efectuar las siguientes actividades en cada partida: RECONOCIMIENTO, MEDICION INICIAL, MEDICION POSTERIOR, BAJA EN CUENTAS, REVELACIONES y qué insumos se requerirán para hacerlo? Tal y cómo se ha podido observar, el proceso contable está conformado por el reconocimiento (identificación, clasificación, medición inicial y registro), la medición posterior (valuación, registro de ajustes contables) y la revelación (presentación de estados financieros y presentación de las notas a los estados financieros). Por lo anterior, y dada la visión sistemática de la contabilidad, se debe tener en cuenta que la información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.
- ¿Técnicamente en qué área se deben efectuar las Depreciaciones, amortizaciones, valoraciones de los activos de propiedad del municipio?

Atendiendo lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2015, los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables, o bien por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que la información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.

- ¿Es técnicamente viable efectuar depreciaciones, amortizaciones, valoraciones, sin tener definidas previamente las políticas contables?

Conforme a lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2015, las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

Es importante resaltar que la transición hacia el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, así como la implementación del Sistema de Control Interno Contable, requieren el compromiso y la responsabilidad de los representantes legales y otros niveles directivos, jefes de áreas financieras, jefes de control interno, jefes de contabilidad y contadores de las

entidades contables públicas de los niveles nacional y territorial, según como esté definida la estructura de cada entidad.

CONCEPTO No. 20162000020801 DEL 03-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos cuya medición no es fiable Recaudo de recursos por prestación de servicios legalmente constituidos para un tercero

Doctora
GINA DEL ROSARIO NÚÑEZ POLO
Subdirectora Financiera
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500042302, el 17 de junio de 2016, en la cual solicita concepto sobre:

1. ¿Existe obligación de registrar en los activos del Ministerio, el Espectro Radioeléctrico?
2. ¿Una persona distinta al titular del derecho puede registrar el ingreso o si quién percibe los ingresos por el pago de las contraprestaciones es quien debe registrarlos en su contabilidad, por cuanto es parte del hecho económico que comporta tal pago?

Al respecto me permito manifestarle,

CONSIDERACIONES

- En cuanto a la primera pregunta consultada:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la Contaduría

General de la Nación (CGN), define en su Sección 4 a la Característica fundamental de Representación fiel como:

“Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes...”. (Subrayado fuera del texto)

También se define el Principio de esencia sobre forma como:

“Las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto)

En dicho Marco Conceptual se define en su sección 6.1.1. Activos:

“Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros...”. (Subrayado fuera del texto)

Finalmente, este mismo Marco Conceptual indica en su sección 6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, específicamente en el apartado 6.2.1 Reconocimiento de activos, que:

“Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”. (Subrayado fuera del texto)

- En cuanto a la segunda pregunta formulada:

En el Marco Conceptual anteriormente citado, en la sección 6.1.4. Ingresos, se describe:

“Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado

aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

... Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que recibe la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso recibido, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es menor al valor de mercado del recurso recibido.” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, en la Sección 6.2.3. Reconocimiento de ingresos, se encuentra que:

“el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Al respecto de sus preguntas se concluye que:

1. ¿Existe obligación de registrar en los activos del Ministerio, el Espectro Radioeléctrico?

El Ministerio deberá reconocer el Espectro Radioeléctrico siempre que este cumpla con la definición de activo a la luz del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno y que su valor pueda ser medido con fiabilidad. Si dicho Espectro no tiene un valor fiable, este no podrá ser reconocido dentro de los estados financieros como activo, pero deberá revelarse, tanto la existencia de este y sus características, como el hecho particular de la imposibilidad de medirlo, de manera completa, en las notas a los estados financieros.

2. ¿Una persona distinta al titular del derecho puede registrar el ingreso o si quién percibe los ingresos por el pago de las contraprestaciones es quien debe registrarlos en su contabilidad, por cuanto es parte del hecho económico que comporta tal pago?

El Ministerio reconocerá el ingreso de la contraprestación del uso del Espectro Electromagnético cuando los recursos recaudados cumplan con la definición de activo observada en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno. Si los recursos recaudados son controlados por otra entidad o empresa, caso en el cual el Ministerio opera únicamente como intermediario, entonces los mismos no serán ingreso, sino un pasivo para este.

CONCEPTO No. 20162000021571 DEL 12-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco normativo contable que debe aplicar la Federación Colombiana de Municipios (FCM) para el registro de las operaciones relacionadas con la función pública que le fue delegada por el Artículo 10 de la Ley 769 de 2002.

Doctora
SANDRA MILENA CASTRO TORRES
Directora Ejecutiva (E)
Federación Colombiana de Municipios
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500041752, del 15 de junio de 2016, donde se solicita la revisión de la clasificación como entidad de gobierno en el caso de la Federación Colombiana de Municipios (FCM), es particular, frente al reconocimiento contable de las operaciones relacionadas con la función pública delegada a esa Federación por el Artículo 10 de la Ley 769 de 2002.

CONSIDERACIONES

El inciso once de las consideraciones señaladas en la Resolución No. 533 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”, señala lo siguiente:

“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 entidades de gobierno, se ha previsto definir un marco normativo de contabilidad con las siguientes características: a) que tenga como referente las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés); b) que privilegie criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación

uniformes; c) que homogenice políticas contables; y d) que defina criterios técnico contables aplicables al contexto del sector gobierno” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 2º de la citada Resolución, señala:

“ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada 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. (...)”

La Contaduría General de la Nación, luego de evaluar la situación a la que este Despacho se comprometió en la mesa de trabajo realizada el pasado 15 de octubre de 2015, mediante comunicación dirigida al doctor Gilberto Toro Giraldo, Representante legal de la Federación Colombiana de Municipios, le informó lo siguiente:

“En conclusión y por las razones expuestas, una vez analizada jurídicamente la documentación aportada, a saber: Estatutos aprobados por el Congreso Nacional de Municipios, Personería Jurídica reconocida por la Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C, mediante Resolución Especial No. 0759 del 11 de diciembre de 1989, al igual que las sentencias de la H. Corte Constitucional C-671 de 1999, C-385 de 2003, C-477 de 2003, C-714 de 2003, C-714 de 2008 y C- 414 de 2012, esta Coordinación Jurídica concluye que la Federación Nacional de Municipios, como ente jurídico y económico, no está sujeta al Régimen de Contabilidad Pública, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5º de la Resolución 354 del 05 de septiembre de 2007.

No obstante lo anterior, en relación con el proceso de convergencia a normas internacionales de información financiera, es importante precisar que la Contaduría General de la Nación ha definido una clasificación económica de entidades, donde en el caso de la contabilidad de los recursos o aportes públicos que administra la Federación Colombiana de Municipios, se administrará de manera independiente, aplicando el marco normativo aplicable para entidades de gobierno previsto en el Régimen de Contabilidad Pública, reportando la información financiera inherente a dichos recursos, en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para la Contaduría General de la Nación es de vital importancia que la aplicación de políticas contables por parte de las entidades y órganos sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de

Contabilidad Pública sea homogénea; por tanto, se requiere que quienes desarrollan una gestión fiscal con recursos públicos atiendan criterios transversales uniformes en cuanto al reconocimiento, medición, revelación y la presentación de informes contables. Por tal razón, al definir el marco normativo contable que debe aplicar la Federación Colombiana de Municipios en relación con la gestión a que hace referencia el Artículo 10 de la Ley 769 de 2002, se ha tenido en cuenta la clasificación realizada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades.

En consecuencia, por ser el administrador del Sistema Integrado de Información sobre multas y sanciones por infracciones de tránsito (SIMIT), cuya gestión le fue delegada mediante por el citado Artículo 10 de la Ley 769 de 2002, a la Federación Colombiana de Municipios (FCM) le corresponde llevar la contabilidad de tales operaciones atendiendo lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución No. 533 de 2015.

Dicho proceso contable será independiente del que deba adelantar la Federación Colombiana de Municipios como entidad gremial y como persona jurídica de naturaleza asociativa, de derecho privado, con autonomía administrativa, patrimonio propio y sin ánimo de lucro, asunto que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Marco normativo contable antes citado.

CONCEPTO No. 20162000021721 DEL 16-08-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Consulta sobre el proceso de homologación de cuentas según las Resoluciones 620 y 643 de 2015.

Doctora
GINA PAOLA GAMBOA RODRÍGUEZ
Contadora
Universidad Surcolombiana
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°

2016-550-005172-2, del 28 de julio de 2016, en la que consulta cuál es el catálogo de cuentas que se debe implementar en el sistema financiero y contable de la universidad, teniendo en cuenta la expedición de las resoluciones 620 y 643 de 2015.

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

CONSIDERACIONES:

La Contaduría General de la Nación (CGN), en ejecución de la Estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), expidió la Resolución N° 533 del 8 de octubre de 2015, por la cual se incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo aplicable a entidades de gobierno, y se anexó a dicho marco normativo, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

De igual forma, en relación con la estructuración de planes o catálogos de cuentas, el numeral 3.1.1 de la política de regulación contable pública, contenida en la estrategia mencionada anteriormente, estableció que “La Contaduría General de la Nación realizará los ajustes correspondientes al Catálogo General de Cuentas (CGC), de acuerdo con los criterios definidos en cada uno de los modelos contables aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Esto, con el fin de que se utilice el CGC para registrar las transacciones, hechos y operaciones realizadas por estas entidades y se facilite el reporte de la información financiera a la Contaduría General de la Nación”. (Subrayado fuera del texto)

Es así como, mediante Resolución N° 620 de 2015, se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Catálogo General de Cuentas señalando en su artículo 2° que “el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 533 de 2015, 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.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el párrafo del artículo 7º de la Ley N° 1740 de 2014 por la cual se desarrolla parcialmente el artículo 67 y los numerales 21, 22 y 26 del artículo 189 de la Constitución Política; establece que “Con el objeto de armonizar la información contable para que sea útil en la toma de decisiones, en la planeación, ejecución, conciliación y balance del sector de la educación superior, en el término de un año, la Contaduría General de la Nación, deberá

expedir, en coordinación con el Ministerio de Educación Nacional, el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior”.

En cumplimiento de lo anterior, la Contaduría General de la Nación emitió la Resolución N° 643 de 2015 por la cual se expide el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior. Dicha Resolución, establece el ámbito de aplicación en el artículo 2° indicando que:

“El Plan Único de Cuentas, dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será utilizado por las instituciones de educación superior de que trata el artículo 4º de la Ley 1740 de 2014, para efectos del reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional en el desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia, en las condiciones y plazos que este Ministerio determine.

Parágrafo 1. El Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior, será instrumento para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio de los marcos técnicos normativos de contabilidad, que resulten aplicables a cada institución, y que sean expedidos por el Gobierno Nacional o la Contaduría General de la Nación, en desarrollo de sus competencias y funciones, para lo cual, las instituciones de educación superior realizarán la homologación respectiva(...).

Parágrafo 3. Las instituciones de educación superior sujetas al Régimen de Contabilidad Pública, utilizarán el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del cumplimiento de la Resolución 620 de 2015 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.”

CONCLUSIONES:

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

Tal y como se establece dentro de la Resolución N° 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de dicha Resolución, debe ser aplicado por entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución N° 533 de 2015, para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. Por otra parte, las Universidades utilizarán el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior establecido en la Resolución N° 643 de 2015 para efectos del reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del cumplimiento de la Resolución N° 620 de 2015. Es

decir, que para el caso de las Instituciones de Educación Superior que se encuentran bajo el Régimen de Contabilidad Pública, deberán implementar en su sistema financiero y contable lo establecido en la Resolución N° 620 de 2015, y para efectos de reporte ante el Ministerio de Educación, se homologarán las cuentas de acuerdo a lo establecido a la Resolución N° 643 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000027121 DEL 19-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación de saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo

Doctor
 JHON JAIRO LOZADA
 Secretaria General - Contabilidad
 Servicio Geológico Colombiano
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500057682, del 24 de agosto de 2016, mediante la cual solicita aclaración sobre el tratamiento de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO en la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno. Lo anterior, considerando que en el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015, y en el Instructivo 002 de 2015 no se hace referencia a dicho concepto.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública en la dinámica de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, define:

“SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones recibidas durante el período contable.
- 2- La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el período contable.
- 3- La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación.
- 4- La reclasificación de la subcuenta 325530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 325525-Bienes, una vez formalizada la propiedad.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable.
- 2- El valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos.
- 3- El valor de los bienes recibidos por una entidad contable pública del gobierno general, para su uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general.
- 4- La reclasificación de las obligaciones recibidas a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable” (Subrayado fuera del texto).

Por otro lado, el Instructivo 002 de 2015, en donde se dictan instrucciones para la transición al Marco Normativo de entidades de gobierno, señala en su introducción y en el primer numeral, lo siguiente:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 una única vez durante el primer periodo de aplicación. (...)

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que a partir de la reclasificación que la entidad debe realizar de los bienes, los derechos y las obligaciones registradas en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, a 31 de Diciembre de 2016, los conceptos por los que la cuenta 3255 podría presentar algún valor se encontrarán en las subcuentas 325530-Bienes pendientes de legalizar y 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación. En ese sentido, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la entidad procederá a eliminar cualquier valor registrado en dichas subcuentas, afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.

CONCEPTO No. 20162000028781 DEL 26-09-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación de saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo

Doctora

MARTHA CECILIA PINZÓN RAMÍREZ

Coordinador GIT SIIN

Contaduría General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500058222, del 25 de agosto de 2016, mediante la cual consulta:

1. El periodo contable en el que deben realizarse las reclasificaciones de que trata el Instructivo 002 de 2015 desde las cuentas resultado del ejercicio, patrimonio público incorporado y provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones hacia la cuenta de capital fiscal; y, si la reclasificación debe realizarse en el 2017, la columna en la que deben presentarse dichas reclasificaciones en los términos de la Resolución 087 de 2016.

2. El tratamiento contable que se le debe dar a los saldos de las subcuentas Bienes pendientes de legalizar y Bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación que hacen parte del patrimonio de las entidades, así como el periodo en el que debe realizarse el tratamiento y la columna en la que debe reportarse en los términos de la Resolución 087 de 2016.

CONSIDERACIONES

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

Con relación al periodo contable en el cual deben hacerse las reclasificaciones de las cuentas mencionadas y el tratamiento que debe dársele a las subcuentas de Bienes pendientes de legalizar y Bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, es necesario considerar la descripción y dinámicas de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL del Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que establece lo siguiente:

“DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de la reclasificación del déficit del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- El valor de las obligaciones reclasificadas de la cuenta 3125-Patrimonio Público Incorporado, al inicio del período contable.
- El valor reclasificado de la cuenta 3128-Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones (Db), al inicio del período contable.

- El valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago.
- El valor de los bienes y derechos trasladados a otras entidades contables públicas.
- El valor de los derechos condonados.
- El valor reclasificado a la cuenta 3140-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.
- El valor de los activos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- El valor de los pasivos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- El menor valor determinado mediante estudio técnico por variaciones en cantidades o precios, de los recursos naturales no renovables.

SE ACREDITA CON:

- El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública.
- El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable.
- El valor de los bienes y derechos reclasificados de la cuenta patrimonio público incorporado, al inicio del período contable.
- El valor de las obligaciones trasladadas a otras entidades contables públicas.
- El valor de las obligaciones condonadas.
- El valor reclasificado a la cuenta 3140-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales.
- El valor de los pasivos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- El valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- El mayor valor determinado mediante estudio técnico por variaciones en cantidades o precios, de los recursos naturales no renovables.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015, establece lo siguiente:

“(…) Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo 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 una única vez durante el primer periodo de aplicación.

Para facilitar la aplicación de este instructivo, los destinatarios del mismo tendrán como referente, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015.

1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinara, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, en el Concepto N° 20165500057682 de la CGN se concluye que:

“De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que a partir de la reclasificación que la entidad debe realizar de los bienes, los derechos y las obligaciones registradas en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, a 31 de Diciembre de 2016 los conceptos por los que la cuenta 3255 podría presentar algún valor se encontrarán en las subcuentas 325530-Bienes pendientes de legalizar y 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación. En ese sentido, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la entidad procederá a eliminar cualquier valor registrado en dichas subcuentas, afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. En el periodo contable de 2017 deben realizarse las reclasificaciones de que trata el Instructivo 002 de 2015 desde las cuentas resultado del ejercicio, patrimonio público

incorporado y provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones hacia la cuenta de capital fiscal. Hacer la reclasificación de las cuentas mencionadas en el periodo contable de 2016 iría en contravía del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016.

2. Los saldos de las subcuentas Bienes pendientes de legalizar y Bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, que hacen parte del patrimonio de las entidades, deben ser eliminados afectando directamente el patrimonio en la cuenta de Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación.

Ahora bien, con relación a la columna en la que debe reportarse, en los términos de la Resolución 087 de 2016, la reclasificación de las cuentas y la eliminación de los saldos de las subcuentas mencionadas en su comunicación, se sugiere respetuosamente realizar la consulta a la Subcontaduría de Consolidación de la Información quienes emitieron la referida Resolución.

CONCEPTO No. 20162000030471 DEL 10-10-16

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la marca Bienestarina

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la marca Bienestarina

Doctor
 JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE
 Coordinador Grupo de Contabilidad
 Instituto Colombiano del Bienestar Familiar (ICBF)
 Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500056772, del 18 de agosto de 2016, en la cual consulta lo siguiente:

¿Cómo establecer el reconocimiento y medición de la marca Bienestarina tanto en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente y como en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN? Se aclara que la marca fue desarrollada internamente y solo se utiliza para cumplir la labor social del Instituto Colombiano del Bienestar Familiar (ICBF).

Al respecto, me permito manifestarle que:

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que su consulta se efectúa a la luz de dos marcos normativos, a continuación se expondrán las consideraciones para cada marco de forma separada:

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente indica en su Plan General de Contabilidad Pública, al respecto de los intangibles que:

“190... Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.

191. Los bienes de arte y cultura y los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización.

Al respecto del costo histórico, el párrafo 132 del mismo Régimen expresa que:

“Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico...” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al superávit, se indica que:

“248. El superávit incorporado se origina en... los intangibles formados...” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el numeral 1º del Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, referente al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, señala que: “Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. (...)”

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados” (Subrayado fuera de texto).

Donde los intangibles formados se definen como:

“Son aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reconocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades, sean éstas públicas o privadas” (Subrayado fuera de texto).

Al respecto de la contabilización, en este Manual se indica que:

“Cuando una empresa pública determine que un activo intangible formado satisfaga los requerimientos para su reconocimiento, dicho activo podrá ser incorporado en el balance general. En este caso se procederá a debitar la subcuenta respectiva, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y a acreditar la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas aplicables para el Régimen de Contabilidad Pública Precedente incluye la cuenta 1970-INTANGIBLES, que se define como:

“Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.” (Subrayado fuera de texto)

A la luz del Marco Normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015, emitida por la CGN, en el numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de activos intangibles, se dispone:

“No se reconocerán como activos intangibles las marcas... ni otras partidas similares que se hayan generado internamente”

CONCLUSIÓN

A la luz del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, un activo intangible formado se reconoce únicamente si se cumplen los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, esto es, que pueda identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, que su medición monetaria sea fiable y que de ello se obtengan ventajas comparativas frente a otras entidades. Para el caso particular de la marca Bienestarina, corresponde al ICBF establecer el cumplimiento de tales condiciones.

Si la entidad encuentra que se configuran los criterios y condiciones para el reconocimiento de un intangible, la medición para su incorporación deberá hacerse por su costo histórico, registrando un débito en la subcuenta 197002-Marcas, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y, a su vez, acreditando la subcuenta 323790-Otros, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES; adicionalmente, el ICBF deberá observar lo dispuesto en el Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles.

En cuanto a la luz del Marco Normativo para entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 del 2015, emitida por la CGN, por expresa disposición de la norma relativa a los Activos intangibles, no es posible reconocer como activo intangible las marcas generadas internamente.

En caso de que, a diciembre 31 de 2016, la entidad tenga registrados intangibles formados como activos, para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno deberá aplicar lo establecido en el literal d) del numeral 1.1.14 del Instructivo 002 de 2015.

CONCEPTO No. 20162000034811 DEL 09-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco conceptual – Criterios de Medición Aplicación del valor intrínseco

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco conceptual – Criterios de Medición Aplicación del valor intrínseco

Señora
LIZETH JHONNA RAMIREZ
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500064622, del 23 de septiembre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de la aplicación del valor intrínseco como modelo de valoración.

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

CONSIDERACIONES

El reconocimiento de los elementos de los estados financieros requiere de un valor que se haya determinado con fiabilidad.

De conformidad con las bases de medición establecidas en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para Entidades de Gobierno, se establece:

“(…) 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. 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.

Costo Reexpresado: según este criterio, el costo histórico de activos y pasivos se actualiza con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de

ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones, o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable.

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. (...)

Valor presente neto: según este criterio, los activos se miden por el valor que resulta de descontar los flujos de efectivo netos futuros que se espera generen dichos activos durante el curso normal de la operación. Los pasivos se miden por el valor que resulta de descontar las salidas de efectivo netas futuras que se necesitan para pagar las obligaciones en el curso normal de la operación.

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.

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. Los pasivos se miden por el efectivo o equivalentes al efectivo, requeridos para cancelar las obligaciones en el curso normal de la operación. Las estimaciones del valor neto de realización se basarán en la información más fiable de que se disponga en el momento de hacerlas y se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los activos o pasivos. (...)"

Por su parte, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, respecto de las bases de medición establece:

"(...) Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

Costo

El costo corresponde al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o desarrollo. El costo es un valor de entrada observable y específico para la entidad. (...)

Costo reexpresado

El costo reexpresado corresponde a la actualización del costo de los activos con el fin de reconocer cambios de valor ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Para tal efecto, se emplea la tasa de cambio de la moneda extranjera, los pactos de ajuste, la unidad de valor real o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda legal colombiana, según la norma aplicable. El costo reexpresado es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Costo amortizado

El costo amortizado corresponde al valor del activo inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses menos cualquier disminución por deterioro del valor. El costo amortizado es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

(...) Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad. (...)

Valor neto de realización

El valor neto de realización es el valor que la entidad puede obtener por la venta de los activos menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. (...)

Valor en uso

El valor en uso equivale al valor presente de los beneficios económicos que se espera genere el activo, incluido el flujo que recibiría la entidad por su disposición al final de la vida útil. El valor en uso es un valor de salida no observable y específico para la entidad. (...)"

En el caso particular de los instrumentos de patrimonio que se clasifiquen como inversiones de administración de liquidez clasificadas en la categoría de costo, dado que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, tanto para el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, se mantienen al costo y son objeto de estimación de deterioro. Al respecto se establece:

(...) El deterioro de estos instrumentos de patrimonio corresponde a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. (...)"

Respecto de las inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, en ambos Marcos Normativos, se aplica como medición 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 del negocio conjunto, después de la fecha de adquisición de la inversión patrimonial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio del negocio conjunto aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el resultado como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad controlada conjuntamente tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio. (...)"

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Los Marcos Normativos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y para Entidades de Gobierno, no incorporan como base de medición para la valoración de activos el valor intrínseco. No obstante, este criterio

entendido como el valor patrimonial de la participación en instrumentos de patrimonio, es empleado únicamente para los efectos de estimación de deterioro de las inversiones representadas en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.

CONCEPTO No. 20162000035501 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Creación de subcuentas dentro del Catálogo General de Cuentas

Doctora

SONIA FAJARDO MEDINA

Directora Financiera

Registraduría Nacional del Estado Civil

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2016550007156-2, del 26 de octubre de 2016, en la cual solicita evaluar la posibilidad de crear nuevas subcuentas dentro del Catálogo General de Cuentas (CGC) establecido mediante la Resolución 356 de 2007, con el fin de que el saldo de la subcuenta de “otros” no supere el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte, tal y como se presenta a continuación:

CÓDIGO	NOMBRE DE LA CUENTA	SALDO A 31/12/2005	PORCENTAJE
1660	EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO	16.215	
166090	Otros equipos médicos y científicos	15.529	96%
2425	ACREEDORES	13.625.431	
242590	Otros acreedores	7.071.876	52%
5801	INTERESES	233	
580190	Otros intereses	233	100%
8390	OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL	568.465	
839090	Otras cuentas deudoras de control	568.465	100%
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)	-2.888.739	

891590	Otras cuentas deudoras de control	-568.465	21%
9190	OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES	158.108.676	
919090	Otras responsabilidades contingentes	158.108.676	100%
9390	OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL	1.603.609	
939090	Otras cuentas acreedoras de control	1.603.609	100%
9905	RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA	1.549.189.172	
990590	Otras responsabilidades contingentes	158.108.676	10%
9915	ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA	-2.319.977	
991590	Otras cuentas acreedoras de control	-1.603.609	69%

De no ser posible lo anterior, se solicita indicar cuáles serían los códigos contables que se pueden utilizar teniendo como referencia la estructura del Catálogo General de Cuentas establecido en la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones.

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

CONSIDERACIONES

En ejecución de la estrategia de modernización de la regulación contable pública, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, e incorporó como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y se anexó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las entidades definidas en su artículo 2º y se estableció el cronograma de aplicación respectivo.

En el artículo 4º de dicha resolución estableció el cronograma para la implementación del nuevo Marco Normativo para todas las entidades de gobierno y definió que el periodo de preparación obligatoria, “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN” (Subrayado fuera del texto).

El mismo artículo, establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (Subrayado fuera del texto).

En coherencia, la CGN emitió la Resolución 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016) y estableció en el artículo 2 que “El Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución, será aplicado por entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y que están sujetas a la Resolución 533 de 2015, 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.”

CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta el proceso de modernización de la regulación contable pública llevado a cabo por la CGN, no se crearán nuevas subcuentas dentro del CGC establecido en la Resolución 356 de 2007, toda vez que a partir del 01 de enero de 2017 la entidad deberá tener como referencia el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecido por la Resolución 533 de 2015, así como lo señalado en la Resolución 620 de 2015 (modificada por la Resolución 468 de 2016), con la cual se incorporó el Catálogo General de Cuentas que se utilizará para el registro de los hechos económicos y para el reporte de información financiera de las entidades de gobierno.

Por lo anterior, con relación a su solicitud, a continuación se señalan las cuentas y subcuentas que homologarán los códigos relacionados:

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA 2007		CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS RESOLUCIÓN 620 DE 2015	
Código	Nombre de la cuenta	Código	Nombre de la cuenta
1660	EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO	1660	EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO
166090	Otros equipos médicos y científicos	166090	Otro equipo médico y científico
2425	ACREEDORES	Se deberán reclasificar de acuerdo a la naturaleza del pasivo	
242590	Otros acreedores		
5801	INTERESES	Se deberá reclasificar de acuerdo a la naturaleza del gasto por intereses o costos de financiamiento	
580190	Otros intereses		
8390	OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL	8390	OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL
839090	Otras cuentas deudoras de control	839090	Otras cuentas deudoras de control
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)	8915	DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)
891590	Otras cuentas deudoras de control	891590	Otras cuentas deudoras de control por contra
9190	OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES	9190	OTROS PASIVOS CONTINGENTES
919090	Otras responsabilidades contingentes	919090	Otros pasivos contingentes

9390	OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL	9390	OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL
939090	Otras cuentas acreedoras de control	939090	Otras cuentas acreedoras de control
9905	RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA	9905	PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB)
990590	Otras responsabilidades contingentes	990590	Otros pasivos contingentes por contra
9915	ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA	9915	ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)
991590	Otras cuentas acreedoras de control	991590	Otras cuentas acreedoras de control por contra

Ahora bien, es importante tener en cuenta que si la entidad llegara a requerir la creación de nuevas cuentas o subcuentas dentro del CGC establecido en la Resolución 620 y sus modificaciones, deberá especificar con detalle el concepto de la operación que da origen a su solicitud, con el fin de realizar la evaluación y análisis correspondiente.

CONCEPTO No. 20162000035561 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Intereses moratorios

Doctora
 LUZ ELENA CAICEDO PALACIOS
 Coordinadora Grupo de Recaudos (E)
 Superintendencia de Puertos y Transportes
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500065802, del 04 de octubre de 2016, mediante la cual consulta si la entidad puede reconocer los intereses de mora generados por la cancelación tardía de las sanciones y de la tasa de vigilancia. Lo anterior, considerando las disposiciones legales referidas al Reglamento interno del recaudo de cartera en la Superintendencia de Puertos y Transporte, establecidas mediante la Resolución 1405 de 2007, modificada por la Resolución 6052 de 2007, la cual expresa lo siguiente:

“... 3.2 Interés aplicable: A partir de la vigencia de la ley 1066 de 2006, los vigilados que no cancelen oportunamente las sanciones impuestas o la tasa de vigilancia a pagar, deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario. Para tal efecto, la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Los intereses generados hasta el 28 de julio de 2006 se calcularán y causarán a la tasa vigente para dicha fecha, esto es, al 12% anual, realizando un corte y acumulación de los rubros adeudados a esa fecha. A partir del 29 de julio de 2006, los intereses se causarán con la tasa efectiva de usura vigente para cada mes, certificado por la Superintendencia Financiera (...)

El numeral 3.2 de la Resolución 1405 del 15 de febrero de 2007 y los demás que hagan referencia a intereses moratorios estipulados en la Ley 1066/06 en su artículo tercero, se aplicarán solo para el cobro de la tasa de vigilancia. Para el caso de multas impuestas por las Delegadas, se aplicará el interés establecido del 12% anual de conformidad con la ley 68 de 1923...”

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, señala en los numerales 6.2. y 6.2.1., lo siguiente:

“6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente...”
(Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la norma de activos contingentes, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015, establece los siguientes requerimientos para el reconocimiento y revelación de esta clase de activos:

“1.1. 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 entidad.

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 o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

La entidad revelará los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando sea posible realizar una medición...” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que la entidad sólo podrá reconocer los intereses de mora generados por la cancelación tardía de las sanciones y de la tasa de vigilancia cuando sobre los derechos generados por tales conceptos exista la probabilidad de generación de beneficios económicos y se tenga una medición fiable sobre éstos. En caso de que no se cumplan tales condiciones, la entidad deberá evaluar si tales derechos cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos contingentes; y en caso de ser así, revelarlos en las cuentas deudoras cuando sea posible realizar su medición.

CONCEPTO No. 20162000035571 DEL 15-11-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

SUBTEMAS	Reconocimiento de la porción de un inmueble entregada en comodato, cuando se retiene el control del bien.
-----------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------

Doctora
 CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500069292, del 18 de octubre del 2016, en la cual solicita reconsiderar la conclusión expuesta en el concepto radicado con el N° 20165500021041, del 4 de agosto de 2016. En su consulta el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) adiciona las siguientes consideraciones:

Partiendo de un concepto previamente emitido al Municipio de Yumbo radicado con el N° 20165500023571, se concluye sobre los siguientes aspectos a evaluar para determinar cuál entidad debe reconocer el activo relacionado en un contrato de comodato:

“- Definir si el contrato será prorrogado por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo resulta incierto, y termina careciendo de sentido considerando que el contrato es cancelable, es decir que el MHCP puede terminarlo en cualquier momento.

- El mero hecho de usar un activo y asumir los riesgos normales derivados de tal uso no supone el control del mismo. En los contratos de arrendamiento operativo, por ejemplo, el arrendatario usa el activo y generalmente es responsable de los gastos normales y necesarios para su uso, sin embargo, esto no implica el control y en ese caso el arrendatario no reconoce el activo.

- En esencia es el MHCP quien puede restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio por cuanto en cualquier tiempo puede terminar el contrato sin ninguna posibilidad por parte del comodatario. Adicionalmente, el contrato determina y restringe la destinación y el cambio de uso del activo para lo cual se requiere una autorización previa y escrita por parte del MHCP. Igualmente ocurre con las mejoras voluntarias que eventualmente requiera implementar la DIAN en estas instalaciones. Igualmente, el comodatario no puede ceder ni subcontratar los derechos en el activo sin la autorización previa y escrita del comodante.

- Consideramos que el MHCP retiene el riesgo principal del activo (pérdida total), pues las pólizas globales de cubrimiento están a su cargo. Adicionalmente, en caso de pérdida total del activo por alguna causa no imputable a la DIAN, esta no tendría ninguna obligación de reponer el activo y solamente asumiría la pérdida económica de su mobiliario y equipo. Asimismo, sistemas como el de la red contraincendios están bajo responsabilidad del MHCP, y tienen cobertura en todo el edificio, con independencia que algunos pisos hayan sido entregados en comodato a la DIAN.

- En igual sentido, el beneficiario de la valorización o desvalorización por efectos de cambios en el valor del mercado es el MHCP, por lo que concluimos que tales riesgos y beneficios recaen en el comodante.

- Desde el contrato de comodato se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido, en el sentido que el MHCP ha determinado que el inmueble entregado en comodato solo puede ser usado en actividades administrativas propias de la misión de la DIAN.

Por lo anterior, consideramos que el MHCP controla la totalidad del activo, incluyendo los pisos cedidos temporalmente, y no debería darlo de baja de sus estados financieros. Consecuentemente, la DIAN no debería reconocer el activo en su estado de situación financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las revelaciones que las partes deben hacer en cumplimiento del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.”

Al respecto, me permito indicar que:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual incluido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, en relación con la definición de los activos, señala lo siguiente:

“6.1.1 Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo...

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio asociados llegarán o saldrán de la entidad. ... (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente."
(Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en el Concepto N° 20165500041462 se emitió la siguiente conclusión:

"Si ambas partes del contrato de comodato tienen la intención de no darlo por terminado y, además, partiendo de que la DIAN opera en los pisos indicados por el consultante y que asume los riesgos asociados a estos durante su uso, la DIAN deberá reconocer como activo el área asignada mediante el contrato de comodato, con independencia de que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ceda la propiedad de la parte correspondiente del edificio."
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en el Concepto N° 20165500034642 se emitió la siguiente conclusión:

"Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirмен si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.

- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido."
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

Bajo el contexto planteado en su consulta inicial, se ratifica el concepto expedido con el Radicado N° 20165500041462. Ahora bien, incorporando las nuevas consideraciones expuestas en su comunicación radicada con el N° 20165500069292, y dado que el MHCP concluye que en el caso específico retiene el control sobre el total del inmueble, es esta Entidad la que debe reconocerlo y corresponde a las dos entidades hacer las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

Para los efectos del reconocimiento de activos incursos en comodatos, deberá hacerse siempre la evaluación determinada en el Concepto N° 20165500034642, respecto de las condiciones mínimas para definir cuál entidad debe reconocer el activo, incluyendo de ser necesario, el examen conjunto entre las entidades involucradas.

CONCEPTO No. 20162000038581 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manual de políticas contables

Doctor
 JUAN JACOBO GIRALDO
 Asesor
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
 Cali - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007651-2, del día 21 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) ¿Se puede entender que la única política que regirá de acuerdo al numeral 4.1 del documento de Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno es la establecida en el mismo documento y la Resolución 002 de octubre de 2015? O ¿debe escribirse un documento adicional que contenga algo diferente? En caso de ser así, ¿qué debe contener ese documento?”

CONSIDERACIONES

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

El Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008, establece:

“2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE.

(...) El desarrollo del proceso contable público implica la observancia del conjunto de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública”.

La Resolución N° 533 del 08 de octubre de 2015 *“Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, en el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”*, indica:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contable; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2º. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. (...)

ARTÍCULO 3º. Incorporar, en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, señala:

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

4.1 Políticas contables

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

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

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco normativo para entidades de gobierno (Marco Conceptual; Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública), la entidad solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Siendo la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca una entidad que se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, tendrá que diseñar sus políticas contables tomando como base el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, establecerá su propio manual de políticas contables de manera uniforme para los hechos económicos que sean similares, a fin de preparar, presentar y reportar información relevante, completa, neutral y libre de errores, que sea útil a una amplia variedad de usuarios. Más allá de transcribir las normas, deben formularse los criterios que guíen el campo de acción para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa de que en ellos se delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias de su quehacer, su operatividad y su entorno.

CONCEPTO No. 20162000038631 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes inmuebles trasferidos a las instituciones educativas y de los recursos ahorrados por las entidades territoriales en el FONPET

Doctora:

BIKY LUCÍA NARVÁEZ PRADO

Potosí - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007767-2, del día 28 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Para la aplicación de las NICSP tengo las siguientes dudas:

1. ¿Los bienes inmuebles de las instituciones educativas, sobre las cuales los municipios, si tienen las escrituras pero no control, ni usufructo, deben o no incluirse dentro de los Activos de los municipios?
2. ¿Los recursos de FONPET a favor de los municipios no son controlados por estos no se conoce en firme a cuanto equivalen no recibimos extractos mensuales. En estas condiciones se pueden registrar como activos?”.

CONSIDERACIONES

Consideraciones comunes para las dos preguntas:

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

Ley 298 de 1996, establece:

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

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

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayados fuera de texto)

Consideraciones específicas para la primera pregunta:

En el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, se señala:

“6.1.1. Activos

(...) 6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

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

Consideraciones específicas para la segunda pregunta:

El párrafo 3° del Artículo 3° de la Ley N° 549 de 1999, establece:

“En dicho Fondo cada una de las entidades territoriales poseerá una cuenta destinada al pago de sus pasivos pensionales. Los valores registrados en las cuentas pertenecerán a las entidades territoriales y serán complementarios de los recursos que destinen las entidades territoriales a la creación de Fondos de Pensiones Territoriales y Patrimonios Autónomos destinados a garantizar pasivos pensionales de conformidad con las normas vigentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) Reconocimiento de bienes inmuebles de propiedad de los municipios, usados por las instituciones educativas.

La CGN, de acuerdo con sus funciones, resolverá su consulta de cara al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, emitido mediante Resolución N° 533 de 2015.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para las Entidades de Gobierno, define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso será reconocido como activo si cumple las tres características expuestas.

Como consecuencia de ello, las entidades correlacionadas con el hecho económico deberán conjuntamente evaluar y decidir cuál de ellas cumple sustancialmente los preceptos antes mencionados, para reconocer el bien inmueble como un activo.

En notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

2. Reconocimiento de los recursos de los entes territoriales ahorrados en el FONPET

De conformidad con la Ley N° 549 de 1999, los recursos del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET, administrados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pertenecen a las Entidades Territoriales, en tanto que, corresponde a un ahorro obligatorio que deben realizar los distritos, municipios y departamentos para cubrir sus pasivos pensionales.

Bajo este contexto, no es claro para este Despacho su afirmación respecto a la ausencia de control por parte de los entes territoriales sobre los ahorros que estos tienen en el FONPET, razón por la cual se sugiere que se evalúe nuevamente a quien corresponde el control. De ser necesario, deberá recurrirse al personal encargado del manejo de los recursos del FONPET, para efectuar un análisis integral y definir lo pertinente.

CONCEPTO No. 20162000038721 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Soporte documental para el registro de las transferencias del Sistema General de Regalías

Doctora

JACKELINE NARVÁEZ

Profesional Especializado

Corporación Autónoma Regional de Nariño-CORPONARIÑO

San Juan de Pasto

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500071742, del 27 de octubre de 2016, mediante la cual solicita se indique el soporte documental que se debe considerar como “instrucción de abono en cuenta”, para el registro de las transferencias por cobrar, atendiendo lo definido en el numeral 3.2 Registros contables en la entidad territorial o en la Corporación Autónoma Regional, de que trata el procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, definido en la Resolución N° 470 de 2016.

Al respecto, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 525 de 2016, por medio de la cual se regula el proceso contable y el sistema documental contable, tiene como propósito definir las etapas del proceso contable para que los hechos económicos se registren conforme a los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación establecidos en los respectivos marcos normativos.

Además, la citada Resolución reglamenta el sistema documental contable que tiene como finalidad garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, así como los aspectos relativos a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, el Capítulo N° 3 que trata del sistema documental contable, señala que: “La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.1 Soportes de contabilidad de la misma Resolución, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad.

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

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

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

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

Adicionalmente, el numeral 3.2.3.1 Soportes documentales, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable definido mediante Resolución N° 193 de 2016, establece que: “La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. (...).

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad. (...).

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, dentro de las funciones del Departamento Nacional de Planeación (DNP), como órgano del Sistema General de Regalías, están las de: “4. Administrar el Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación (SMSCE) del Sistema General de Regalías. (...) 5. Calcular e

informar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la distribución de los recursos del Sistema General de Regalías entre los fondos y los diferentes beneficiarios.”

El DNP, pone a disposición el “Sistema de información y consulta de distribuciones de recursos territoriales-SICODIS”, que presenta información agregada y detallada, correspondiente a las distribuciones de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), realizadas por el DNP y permite a los usuarios registrados la consulta de Información de las instrucciones mensuales de abono a cuenta, por entidad.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que los documentos soporte hacen parte del sistema documental de cada entidad, y que su administración es responsabilidad del representante legal, razón por la cual corresponde a cada entidad, definir cuáles son los documentos específicos que deben acopiarse para soportar los hechos económicos, y para el caso del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), deberán tenerse en cuenta las normas que regulan dicho sistema.

Por lo anterior, la entidad debe establecer el flujo de información, periodicidad, los medios físicos o electrónicos y los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documento soporte. De ser necesario, deberá coordinarse con las partes relacionadas con los hechos económicos, que para este caso es el Departamento Nacional de Planeación-DNP, a efectos de obtener la información y los documentos en las condiciones anteriormente descritas.

Por otra parte, se sugiere consultar la página del DNP donde encuentra información relacionada de las “instrucciones de abono en cuenta” y evaluar la pertinencia de esta, dentro del contexto del sistema documental.

CONCEPTO No. 20162000038731 DEL 09-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Control interno de la entidad pública

Doctor

BORIS MANUEL OROZCO BERDUGO

Jefe de Control Interno

Alcaldía Municipal de San Estanislao

San Estanislao - Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007180-2, del 27 de octubre de 2016, en la cual solicita información relacionada con el control interno de la entidad pública.

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 209 y 269 de la Constitución Política determinan la obligatoriedad de las entidades y organismos del sector público para diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno.

Por su parte, el artículo 354 de la Constitución Política le asigna al Contador General, entre otras funciones, las de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 3º de la Ley 87 de 1993 establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Ahora bien, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el literal r) del artículo 4º de la citada Ley le asigna a la Contaduría General de la Nación, entre otras funciones, la de “Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”.

El artículo 27 de la Ley 489 de 1998 crea el Sistema Nacional de Control Interno, conformado por el conjunto de instituciones, instancias de participación, políticas, normas, procedimientos, recursos, planes, programas, proyectos, metodologías, sistemas de

información y tecnología aplicable, el cual está inspirado en los principios constitucionales de la función administrativa.

En ese sentido, el artículo 4º del Decreto 2145 de 1999 incluye a los reguladores dentro de las instancias de articulación necesarias para lograr el funcionamiento armónico del Sistema Nacional de Control Interno. Adicionalmente, el artículo 6º del citado Decreto (modificado por el artículo 3º del Decreto Nacional 2539 de 2000) establece que los Reguladores son los competentes para impartir las normas, políticas y directrices a las que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno. Es así como, el literal d) del citado artículo señala que a “La Contaduría General de la Nación, (...) corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia” (Subrayado fuera del texto).

Por otro lado, el numeral 31 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 establece que es deber de todo servidor público adoptar el Sistema de Control Interno y la función independiente de Auditoría Interna, de que trata la Ley 87 de 1993 y demás normas que la modifiquen o complementen.

Además, se debe tener en cuenta que el inciso segundo del literal a) del artículo 5º del Decreto 2145 de 1999 establece que dentro del informe que el Presidente de la República debe presentar al Congreso de la República, al inicio de cada legislatura, se incluirá un acápite sobre el avance del Sistema de Control Interno del Estado, el cual contendrá, entre otros, información de control interno contable acorde con los parámetros indicados por la Contaduría General de la Nación.

Dado lo anterior, el Consejo de Estado, en reiterados fallos de los años 1996, 2002 y 2003, ha ratificado la competencia constitucional, legal y reglamentaria del Contador General de la Nación para expedir normas preventivas y de obligatorio cumplimiento para los diferentes servidores públicos con niveles de autoridad y responsabilidad frente al control interno contable.

Teniendo en cuenta que las características fundamentales que debe observar la información financiera de cada entidad u organismo del sector público se ven afectadas por la efectividad de sus Sistemas de Control Interno y, en particular, por el control interno contable, la CGN expidió 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.

Mediante el Decreto 1599 de 2005, fue adoptado el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano denominado MECI 1000:2005, el cual fue actualizado mediante el

Decreto 943 de 2014, por el Departamento Administrativo de la Función Pública y se implementó a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, que es de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades del Estado.

Por otra parte, en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, definió los siguientes marcos normativos de contabilidad para las entidades que conforman el sector público colombiano: a) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, expedido mediante Resolución 743 de 2013; b) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, expedido mediante Resolución 414 de 2014; y c) Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante Resolución 533 de 2015.

Es por ello que mediante Resolución 193 de 2016, se incorporó el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con base en los marcos normativos de contabilidad expedidos por la CGN y en concordancia con la actualización de la implementación del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014. El artículo 5º de la citada Resolución (modificado por el artículo 6º de la Resolución 693 de 2016) señala el cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCLUSIONES

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

Las entidades territoriales deben diseñar y aplicar métodos y procedimientos de control interno, en coherencia con el Sistema Nacional de Control Interno (Ley 489 de 1998), conformado por el conjunto de instituciones, instancias de participación, políticas, normas, procedimientos, recursos, planes, programas, proyectos, metodologías, sistemas de información y tecnología aplicable, el cual está inspirado en los principios constitucionales de la función administrativa.

Por otra parte, mediante el Decreto 1599 de 2005, fue adoptado el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano denominado MECI 1000:2005, el cual fue actualizado mediante el Decreto 943 de 2014, por el Departamento Administrativo de la Función Pública y se implementó a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, que es de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades del Estado.

Dentro de las funciones designadas al Contador General de la Nación se encuentran las de diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley, de tal forma que deberá coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta el proceso de modernización de la regulación contable pública, con base en los marcos normativos de contabilidad expedidos por la CGN y la actualización de la implementación del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, se expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable el cual deberá ser implementado en el cronograma previsto en la citada Resolución.

CONCEPTO No. 20162000038861 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Uso del avalúo catastral para la medición inicial de los bienes inmuebles del Municipio, en aplicación al Instructivo N° 002 de 2015.

Doctora
LUZ STELLA NAVARRO NAVARRO
Subsecretaría de despacho
Alcaldía de San José de Cúcuta
Cúcuta - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007762-2, del día 25 de noviembre de 2016, en la cual solicita se indique si es viable utilizar como avalúo técnico en la fecha de transición para la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, el avalúo catastral realizado a los bienes inmuebles de propiedad del Municipio, y los demás en los cuales se ejerce control.

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

CONSIDERACIONES

El Acápito ii del literal d del numeral 1.1.9. del Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN, señala la siguiente alternativa para la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo (...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados 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. ... (...)” (Subrayado fuera del texto)

Adicionalmente, los numerales 6.3.4.4. y 6.3.4.5 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 definen entre las bases de medición de los activos las siguientes:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. ... (...)

6.3.4.5. Valor de mercado

El valor de mercado es el valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Cuando el valor se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado, el valor de mercado puede ser un valor de entrada o de salida observable y un valor no específico para la entidad. (...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que

impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables). (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

El Municipio debe evaluar si el valor correspondiente al avalúo catastral coincide con el valor de mercado, el costo de reposición o el valor neto de realización para los inmuebles en mención, definidos en el citado Marco Conceptual para entidades de gobierno. De no ser así, debe buscar una alternativa de medición que dé alcance a lo dispuesto en el mencionado Instructivo o en el citado Marco Normativo, según sea el caso, que represente fielmente la realidad económica de cada bien inmueble.

CONCEPTO No. 20162000038871 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Formato para presentación de estados financieros bajo NICSP

Doctor

JUAN GIRALDO

Asesor

Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007679-2, del 22 de noviembre de 2016, en la cual consulta si existe un modelo oficial para la presentación de estados financieros bajo NICSP o cada entidad debe desarrollar el suyo.

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

CONSIDERACIONES

En cumplimiento de sus competencias constitucionales y legales, la CGN desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y, en el marco de dicho proyecto, en junio de 2013, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP).

En ejecución de dicha estrategia, la CGN expidió, entre otras, la Resolución 533 de 2015 (Modificada por la Resolución 693 de 2016), mediante la cual se incorporó, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y se anexó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicables a las entidades definidas en su artículo 2º y se estableció el cronograma de aplicación respectivo.

Es así como, dentro del Anexo de dicha Resolución se incorporó la Norma para la Presentación de Estados Financieros en la que se definen los lineamientos generales a tener en cuenta en el momento de la elaboración y presentación de los estados financieros.

El numeral 1.3 de dicha norma, establece la estructura y contenido de los estados financieros y adicionalmente desarrolla la estructura y contenido de cada uno de los estados financieros que establecidos para las Entidades de Gobierno. El numeral 1.3.2.1 establece la información mínima que deberá presentar la entidad en el estado de situación financiera y adicionalmente señala que:

“La entidad presentará, en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad.

La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la entidad.”

Por otra parte, el numeral 1.3.3.1 establece la información mínima que deberá presentar la entidad en el estado de resultados, y adicionalmente señala que:

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

La entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en el estado de resultados o en las notas.”

En ese mismo sentido, los numerales 1.3.4, 1.3.5 y 1.3.6 señalan la información a presentar del estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros respectivamente.

CONCLUSIONES

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

Las entidades de gobierno bajo el ámbito de la Resolución 533 de 2015 (Modificada por la Resolución 693 de 2016), deberán aplicar lo establecido en la Norma para la Presentación de Estados Financieros, teniendo en cuenta la información mínima que se debe presentar en cada uno de los estados financieros, y que de acuerdo a lo señalado en dicha norma, para el caso del estado de situación financiera y el estado de resultados, se pueden presentar partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la información financiera de la entidad.

CONCEPTO No. 20162000039001 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las edificaciones usadas como establecimientos educativos, en la información contable del Municipio, Departamento o de la Institución Educativa.

Doctor
REYES ARMANDO GÓMEZ ORDOÑEZ
Contador

Municipio de Timbío
Timbío, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007390 - 2, del día 04 de noviembre de 2016, en la cual solicita se indique si, para efectos de la elaboración del estado de situación financiera de apertura bajo Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones por parte de una Entidad no certificada en educación, los establecimientos educativos se deben incorporar como propiedades, planta y equipo del municipio o departamento, teniendo en cuenta que estos últimos tienen a cargo la prestación del servicio de educación.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 4° de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 693 de 2016, establece el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende dos períodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo, y los cargará en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

Para las entidades del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación), la Contaduría General de la Nación definirá el procedimiento de cargue de saldos iniciales en este Sistema.

Primer período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018
- Estado de resultados del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018
- Estado de cambios en el patrimonio del 1º de enero al 31 de diciembre del 2018
- Estado de flujo de efectivo del 1º de enero al 31 de diciembre de 2018

Parágrafo: los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se compararán con los del periodo anterior”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual de la nueva regulación contable, señala:

“6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (...) (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el numeral 10.1. de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente:

“10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...) (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

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

La Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, no contempla dentro del cronograma de aplicación de la nueva regulación contable la elaboración de un estado de situación financiera de apertura; no obstante, establece que las entidades deberán determinar los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden bajo el nuevo Marco Normativo en la fecha de transición, correspondiente al 1° de enero de 2018, tomando como punto de partida los saldos

registrados a 31 de diciembre de 2017, a fin de elaborar y presentar los primeros estados financieros al finalizar el año 2018.

Ahora bien, bajo el nuevo Marco Normativo, la titularidad jurídica de los recursos no es un criterio determinante a efectos de establecer la existencia del activo y el control sobre este. Por lo tanto, la Institución Educativa, el Municipio o Departamento deberán evaluar conjuntamente quién tiene el control sobre los bienes inmuebles y reconocerlos en su situación financiera a partir de juicios profesionales que aborden de manera integral los criterios de reconocimiento del activo, es decir, quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, asume los riesgos sustanciales inherentes del activo y adicionalmente dispone de una medición monetaria fiable.

CONCEPTO No. 20162000039661 DEL 20-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por parte de los Concejos Municipales

Doctor

YIMI EDISON CELIS

Contador

ASOCIACIÓN XBRL COLOMBIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500075302, del 16 de noviembre de 2016, en la cual consulta si los Consejos Municipales que tienen autonomía presupuestal financiera y administrativa deben aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno Resolución 533 de 2015, así no se encuentren en el listado de entidades calificadas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el numeral 4 de Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, anexo a la Resolución 628 de 2015, “Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación. (...)”

Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en relación con la caracterización de las entidades de gobierno, el numeral 1 del Marco Conceptual, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece lo siguiente:

“Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, de donaciones privadas o de organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos a que se obligan las entidades.

De acuerdo con la organización administrativa, las entidades de gobierno pueden hacer parte del nivel nacional o territorial. En el nivel nacional se encuentran, entre otros: ministerios,

departamentos administrativos, unidades administrativas especiales, superintendencias, corporaciones autónomas regionales, establecimientos públicos, agencias gubernamentales y universidades. Por su parte, en el nivel territorial se encuentran, entre otros: gobernaciones, alcaldías y establecimientos públicos.”

De otra parte, el numeral 1 del Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, establece:

“1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras, en virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones anteriormente expuestas, los Consejos Municipales son entidades contables públicas que cumplen con las características para clasificarse como entidades de gobierno y, en consecuencia, deben aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Lo anterior, con independencia de que deban reportar su información a la Contaduría General de la Nación, en forma directa o a través de una entidad agregadora, según lo disponga este organismo de regulación contable.

CONCEPTO No. 20162000040001 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Políticas contables en entidades contables públicas que reportan información a la Contaduría General de la Nación mediante otra entidad de gobierno.

Doctor:

LUIS ANTONIO SUAREZ ALBA

Jefe División Financiera

Procuraduría General de la Nación

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500078082, del día 30 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“El artículo 49 del Decreto 262 de 2000 creó el Instituto de Estudios del Ministerio Público en los siguientes términos: “... es una Unidad Administrativa Especial de carácter académico, autonomía financiera y autonomía presupuestal en los términos del Estatuto Orgánico de Presupuesto, y capacidad de contratación y autonomía administrativa solamente para expedir su reglamento interno, regular su propia actividad y establecer las tarifas de los servicios que presta. (...)”

(...) El párrafo del artículo 54 señala: “El Director del Instituto de Estudios del Ministerio Público depende directamente del Procurador General”.

Desde el punto de vista de personal, el Instituto de Estudios no tiene planta de personal propia y el nominador es el Procurador General de la Nación.

En materia presupuestal el Instituto maneja presupuesto de gastos generales e inversión.

En cuanto al reporte de información contable al CHIP se remite en forma consolidada, es decir, agregando la información de la Procuraduría y el Instituto.

En relación con los estados financieros se suscriben y publican de manera independiente.

La descripción realizada anteriormente tiene como objetivo que se conceptúe sobre la viabilidad de que el Instituto de Estudios del Ministerio Público adopte su propia política contable o si por el contrario debe estar incorporado en la política contable que se expida para la Procuraduría General de la Nación”

Adicionalmente, el Doctor Luís Antonio Suarez, informa mediante comunicación telefónica que la consulta se realiza con base en el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 298 por la cual se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, indica:

“ARTÍCULO 10. CONTABILIDAD PÚBLICA. Para efectos de la presente ley, la contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos.”

El numeral 4 de la Resolución 628 de 2015 que se refiere al Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, señala lo siguiente:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin

personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal y, como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.

(...) Las entidades del sector público definidas, según estos criterios, como entidad contable pública producen estados financieros con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto)

El capítulo VI de la parte 2 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución 533 de 2015, enuncia:

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

4.1. Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para entidades de gobierno serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en el Marco Normativo para entidades de gobierno y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico, la cual permita a mostrar la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad 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 su parte, el anexo a la resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

CONCLUSIONES

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

El Instituto de Estudios del Ministerio Público (IEMP), está clasificado como una Entidad Contable Pública, por lo cual, aunque no posea personería jurídica debe presentar reportes contables basados en las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación a través de otra entidad encargada de reportar su información contable, para este caso, la Procuraduría General de la Nación (PGN), por ello, dicha información debe ser preparada bajo los mismos criterios y procedimientos en las dos entidades. Así pues, el IEMP se deberá acoger al manual de políticas contables de la PGN; no obstante, si en el IEMP existen hechos económicos particulares, esta entidad podrá tener un manual de políticas adicionales que los contenga, o bien, la PGN podrá incorporarlos a su manual de políticas contables.

CONCEPTO No. 20162000040171 DEL 21-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Inversiones en asociadas

Señora

DALMA VANESSA NARVAEZ PACHÓN

Consultor

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500077142, del 24 de noviembre de 2016, mediante la cual, en relación con las inversiones en asociadas, consulta a qué hace referencia las participaciones en empresas públicas societarias y si este concepto incluye o no participaciones superiores al 20% que otorguen influencia significativa sobre la inversión pero que se hayan realizado en entidades privadas.

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

CONSIDERACIONES

El marco normativo de las entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015, incluye la Norma Técnica relacionada con Inversiones en asociadas, la cual indica:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en asociadas, las participaciones en empresas públicas societarias, sobre las que el inversor tiene influencia significativa.

Se entiende por influencia significativa la capacidad de la entidad 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, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. 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 entidad 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. (Subrayado fuera del texto)

La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

- Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

El término participación en empresas públicas, se refiere a la entrega de recursos por parte de una entidad pública a una empresa de economía mixta, en calidad de aportes sociales; estas se constituyen principalmente, como sociedades anónimas, limitadas y asimiladas, en las que confluyen los aportes sociales de personas naturales o jurídicas privadas y los aportes de entidades públicas.

Para determinar si el tipo de inversión efectuado por la entidad de gobierno, debe atender lo dispuesto en la Norma de inversiones en asociadas, debe existir influencia significativa. Se presume 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. La existencia de influencia significativa sobre la entidad se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: 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.

CONCEPTO No. 20162000039071 DEL 13-12-16

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Elaboración y presentación de estado de flujos de efectivo

Doctor

JOSÉ GREGORIO CONTRERAS FERNÁNDEZ

Rector

Escuela Tecnológica Instituto Técnico Central

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007560-2, del 17 de noviembre de 2016, en la cual solicita concepto sobre la obligación de presentar el estado de flujos de efectivo por parte de la Escuela Tecnológica Instituto Técnico Central, y si tiene que reportarlo o no.

Sobre el particular, la entidad precisa que los recursos otorgados para el funcionamiento de la Escuela Tecnológica Instituto Técnico Central son los apropiados en la Ley General de Presupuesto Público, aplicándose el proceso de la cadena presupuestal con la ejecución hasta el pago establecidos en el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) y efectuándose los pagos a través de la cuenta CUN y no genera ningún tipo de recursos que generen utilidad.

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

CONSIDERACIONES

La CGN expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual, en su artículo 1º, incorporó "...como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública." (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el artículo 3º de la misma Resolución incorporó "...en el Marco normativo para entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos..."

Posteriormente, con la expedición de la Resolución 693 de 2016, la CGN modificó el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015 en el cual se establece el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, la Norma de Presentación de Estados Financieros incluida en las Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, establece que "Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma".

Es así como, en el numeral 1.2 de la citada norma, señala la composición del conjunto completo de estados financieros el cual comprende "a) un estado de situación financiera al

final del periodo contable, b) un estado de resultados 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. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior” (Subrayado fuera del texto). De tal forma que en el numeral 1.3.5 de la misma norma, se establece la estructura y contenido que deberá presentar el Estado de flujos de Efectivo.

CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el anexo de la Resolución 533 de 2015 (Modificada por la Resolución 693 de 2016), la Escuela Tecnológica Instituto Técnico Central deberá preparar y presentar el conjunto completo de estados financieros, el cual incluye: un estado de situación financiera al final del periodo contable, un estado de resultados del periodo contable, un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y las notas a los estados.

No obstante, se deberá tener en cuenta que los recursos provenientes de la Ley General de Presupuesto Público no se deberán incluir dentro del Estado de Flujos de Efectivo, dado que aunque siendo la fuente de financiación de los gastos de operación de la Entidad, su recaudo y disposición es efectuado por un tercero, en este caso, las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, las cuales no son objeto de registro en caja ni en las cuentas corrientes y de ahorro, donde se materializa la liquidez inmediata de la Entidad.

Ahora, respecto a la obligatoriedad de reportar el estado de flujos de efectivo, a la Contaduría General de la Nación, le informamos que este es un tema que está siendo evaluado por la CGN, y una vez, se tome una decisión al respecto, será informada a los interesados.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Conceptos Nos. 20162000015661 del 10-06-2016
20162000022871 del 25-08-2016
20162000025711 del 09-09-2016
20162000026061 del 09-09-2016
20162000026401 del 14-09-2016
20162000032101 del 20-10-2016
20162000034061 del 08-11-2016

20162000034071 del 08-11-2016
20162000034151 del 08-11-2016
20162000034151 del 08-11-2016
20162000035541 del 15-11-2016
20162000036971 del 21-11-2016
20162000037491 del 24-11-2016
20162000037861 del 25-11-2016
20162000039701 del 20-12-2016
20162000040261 del 21-12-2016

5.53. CONCEPTOS MODIFICADOS

El Concepto No. 201623000009341 de fecha 05-04-16 Modificó el Concepto No. 20152000030171 de fecha 08-07-15

El Concepto No. 2016200001758-1 de fecha 28-06-16 dejó sin efecto el Concepto No. 2012200002147-1 de fecha 26-07-12

