



REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública Compilada Parcialmente

Actualizada

Del 2 de enero al 29 de diciembre de 2017

¡Cuentas claras, Estado Transparente!



CONTENIDO

1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE	9
2. MARCO NORMATIVO - EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	11
3. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RES. 414 DE 2014	13
3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.....	13
3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	20
3.3 PRESTAMOS POR COBRAR.....	36
3.4 CUENTAS POR COBRAR.....	39
3.5 INVENTARIOS.....	170
3.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	189
3.7 OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN	285
3.8 OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES.....	285
3.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS.....	302
3.10. OTROS ACTIVOS.....	302
3.11. OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS	330
3.12. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	330
3.13. PRÉSTAMOS POR PAGAR.....	330
3.14. CUENTAS POR PAGAR.....	331
3.15. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	356
3.16. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	369
3.17. PROVISIONES	369
3.18. OTROS PASIVOS	369
3.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS	399
3.20. INGRESOS FISCALES	445
3.21. INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	445
3.22. INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS.....	445
3.23. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	449
3.24. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	470

3.25. OTROS INGRESOS.....	470
3.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN	480
3.27. GASTOS DE VENTAS	498
3.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES.....	498
3.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	499
3.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	509
3.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	509
3.32. OTROS GASTOS	509
3.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	509
3.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES	509
3.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	509
3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES	509
3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD.....	510
3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	510
3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS	510
3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –SERVICIOS HOTELEROS.....	510
3.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS.....	510
3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	519
3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	519
3.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL	519
3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES.....	519
3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	520
3.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL	520
3.48. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	524
4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	673
5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015	675
6. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	677

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

Las consideraciones. Son el conjunto lógico de los elementos económicos, jurídicos, regulativos o de otra índole, según el tipo de problema, los cuales soportan conceptual u operativamente un hecho o transacción de uno o varios entes contables públicos, y caracterizan la problemática o circunstancia a resolver, sustraídos de diferentes fuentes. Igualmente, despliegan los elementos del marco normativo correspondiente, contenido en la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, que se 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 tratamiento contable a seguir frente a transacciones o hechos u operaciones y cuando las circunstancias lo ameritan, informa sobre recursos de acción probables, señala el límite de las competencias de la CGN, remite a una fuente documental, o re-direcciona la consulta.

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

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

Marco Normativo

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

Régimen de Contabilidad Pública Precedente. Corresponde a toda la normatividad genérica expedida a partir de las Resoluciones 354 a 356 de 2007, que hace parte del R.C.P. aplicable con anterioridad a los cambios regulativos derivados del proyecto de investigación denominado “*Modernización de la regulación contable pública en Colombia*”, y que en el año 2017 subsiste para las entidades de Gobierno.

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 y sus modificaciones, en especial la introducida en el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución 484 de 2017, 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 marco de la Resolución 037 de 2017 (la cual deroga las Resoluciones

743 de 2013, 117 de 2015, 509 de 2015, 576 de 2015, 662 de 2015, 024 de 2016 y 467 de 2016; el artículo 12 de la Resolución 598 de 2014, y demás disposiciones que le sean contrarias) y posteriores normas que lo modifiquen y sean acogidas por la Contaduría General de la Nación.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Res. 414 de 2014. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por el conjunto de normas contenido en el anexo a la Resolución N° 607 de 2016.

Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Régimen de excepción. Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acojan a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2017, se encontraba inmersa en El Anexo Técnico del Decreto 3022 de 2013 el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto 2496 de 2015, y la modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos 2131 y 2132 de 2016.

Gobierno. Corresponde al conjunto de normas aplicable por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, como la Resolución 484 de 2017 por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y demás normas que lo modifiquen.

Entidades en Liquidación. Aplicable a las entidades en liquidación, cuyo marco normativo fue expedido mediante Resolución 461 de 2017.

Este Marco Normativo es aplicable a las entidades en liquidación que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública para las cuales exista un acto que ordene su supresión o disolución con fines de liquidación.

Tema

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver, dentro de la estructura del Catálogo de cuentas

del respectivo Marco normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

Subtema

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

Capítulo 1

Marco Normativo

Régimen de Contabilidad Pública Precedente

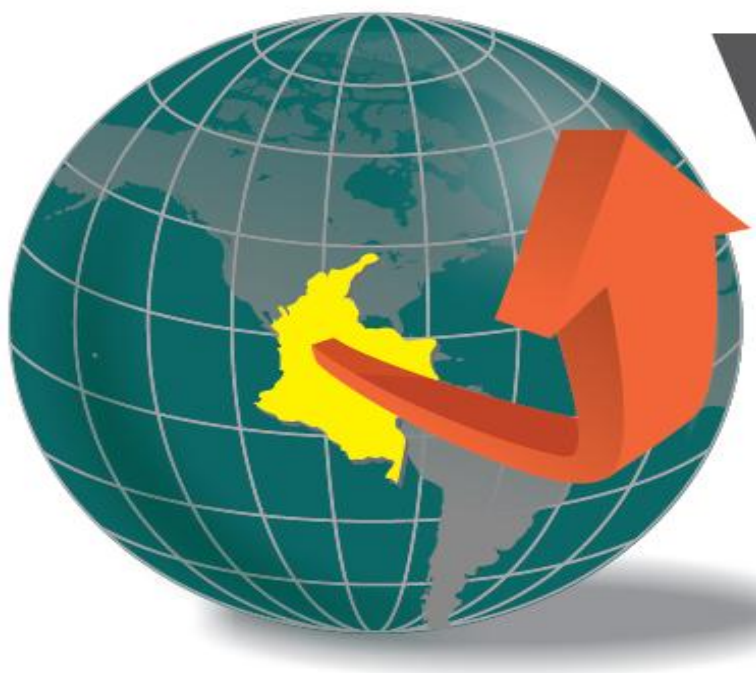


1. MARCO NORMATIVO - RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

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

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 – RES. 414 DE 2014

3.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20172000027131 DEL 17-05-2017

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 Otros pasivos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Efectivo o equivalentes de efectivo de uso restringido. Tratamiento contable de los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez provenientes de los aportes entregados por la Armada Nacional.

Doctora

MARGARITA ROCIO CARREÑO BENAVIDES

Gerente Financiero y Administrativo

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

Cartagena- Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002015-2, del día 21 de abril de 2017, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes relacionadas con los recursos recibidos por parte de la Armada Nacional, en el marco del Convenio de Cooperación entre ambas entidades para el codesarrollo de un sistema de red táctico naval (Tactical Data Link – TDL):

1. Precisar el sentido y alcance de lo que se entiende por efectivo de uso restringido.
2. Precisar sobre la clasificación como activo corriente o no corriente del efectivo o equivalente del efectivo de uso restringido.

3. El tratamiento contable de los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez provenientes de los aportes entregados por la Armada Nacional para el desarrollo del convenio, teniendo en cuenta que el convenio no especifica claramente que los rendimientos financieros que se generen sean de la Armada Nacional, del proyecto o de COTECMAR.

4. Cuáles son los documentos idóneos para el registro contable de la restricción del efectivo o de sus equivalentes.

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

CONSIDERACIONES

1. Efectivo de uso restringido:

Los párrafos 40 y 41 de la Norma para la presentación de estados financieros y revelaciones, contenida en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, definen el efectivo y los equivalentes al efectivo en los siguientes términos:

“40. El efectivo comprende los recursos de liquidez inmediata que se registran en caja, cuentas corrientes y cuentas de ahorro.

41. 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) las inversiones que tengan 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 empresa”. (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO como “...el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa bien sea por restricciones legales o económicas”. (Subrayado fuera del texto)

2. Activos corrientes y no corrientes:

El numeral 1.3.2.2.1 de la Norma para la presentación de estados financieros y revelaciones, contenida en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, definen los activos corrientes y no corrientes en los siguientes términos:

“1.3.2.2.1 Activos corrientes y no corrientes

14. La empresa clasificará un activo, como corriente cuando a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. (...)”
(Subrayado fuera del texto)

3. Rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez provenientes de los aportes entregados por la Armada Nacional:

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como “el valor de los recursos recibidos por la empresa para su administración” y la cuenta 4802 – FINANCIEROS como “el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera”.

4. Documentos soportes:

El Procedimiento para la evaluación del control interno incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, señala:

“3.2.3.1 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.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

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”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

1. El efectivo o equivalentes al efectivo corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, ya sea por causas de tipo legal o económico que impiden que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible. Es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

Ahora bien, la destinación específica no es en si misma un factor de limitación en el tiempo, pues aquellos recursos que puedan utilizarse para el propósito que se requiere cumplir, serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido, en tanto que si la connotaciones de la destinación específica implican que solamente pueden aplicarse en el futuro por una condición legal o económica, se estará frente a unos recursos que deben clasificarse como de uso restringido.

Por lo anterior, COTECMAR debe 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 del efectivo y equivalentes al efectivo.

2. La entidad clasificará como activo corriente, entre otros, el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido cuando, a pesar de tener limitaciones en cuanto a su disponibilidad inmediata, se pueda intercambiar o utilizar desde el momento en que cese la limitación siempre que esto ocurra dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; de lo contrario, será clasificado como activo no corriente.

3. Es preciso advertir que la contabilidad no puede solucionar vacíos presentes en los acuerdos contractuales celebrados entre ambas entidades, por cuanto no es claro si la Armada Nacional posee participación en los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez de los aportes entregados para el desarrollo del convenio, toda vez que ello es inherente a la voluntad de las partes que suscriben el respectivo convenio. Por lo tanto, serán las entidades quien establezca claramente la destinación de los rendimientos financieros generados por los recursos transferidos por la Armada Nacional a COTECMAR y aplicar alguno de los siguientes procedimientos contables, según corresponda:

a. Si los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez por los aportes entregados para el desarrollo del convenio son reintegrables a la Armada Nacional, entonces la Corporación deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si corresponde a efectivo sobre el cual no exista limitaciones para ser utilizado o intercambiado por causas legales o económicas, contra un crédito en la subcuenta 240726 – Rendimientos financieros, de la cuenta 2407 – RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

b. Si los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez por los aportes entregados para el desarrollo del convenio se destinan exclusivamente para la ejecución del proyecto como parte de los aportes efectuados por la Armada Nacional, entonces la Corporación deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si corresponde a efectivo sobre el cual no exista limitaciones para ser utilizado o intercambiado por causas legales o económicas, contra un crédito en la subcuenta 290201 – En administración, de la cuenta 2902 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

c. Si los rendimientos financieros generados en la administración de los excedentes de liquidez por los aportes entregados para el desarrollo del convenio son de la Corporación

exclusivamente, entonces COTECMAR deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 – DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si corresponde a efectivo sobre el cual no exista limitaciones para ser utilizado o intercambiado por causas legales o económicas, contra un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

4. La CGN tiene como función, entre otras, diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, más no pronunciarse sobre los documentos soportes que deben utilizar las empresas para cada caso particular, toda vez que es decisión de tipo administrativo de la Corporación, aplicando los controles necesarios conforme al Procedimiento para la evaluación del Control Interno, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000030161 DEL 07-06-2017

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
	SUBTEMAS	Registro contable de los cheques girados y no cobrados.

Doctora
LAURA MONCADA
Asesor NIIF
Cali- Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019572, del día 18 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“... asesoría frente a un caso general para varias entidades que aplican el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014, con respecto a la política de efectivo y equivalentes, en cuanto a las partidas conciliatorias de bancos específicamente para cheques girados pendientes de cobro (con no más de dos meses), política en la que se presenta los bancos según saldo en extractos y se revive la obligación, estos podrían llevarse a la cuenta 249032 "Cheques no cobrados o por reclamar" o reclasificar nuevamente en la cuenta del pasivo correspondiente? (...).”

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, anexo a la Resolución Nº 607 de 2016, expresa lo siguiente:

“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 del periodo la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.”

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución Nº 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2490- OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa, en desarrollo de sus actividades...”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Considerando que la empresa está cancelando el saldo del pasivo correspondiente entregando el cheque al acreedor, no es procedente registrar nuevamente la obligación inicial, por lo cual, para el caso planteado, los cheques pendientes de cobro se deberán registrar en la subcuenta 249032- Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490 - OTRAS CUENTAS POR COBRAR, hasta tanto sea reclamado el efectivo.

Ahora bien, si transcurrido el tiempo el cheque ha expirado, se reclasificará el pasivo a la obligación original.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000056021 del 05-09-2017

3.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS**CONCEPTO No. 20172000004901 DEL 17-02-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Valor intrínseco para actualización de inversiones

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Valor intrínseco bajo normas anexas a la Resolución N° 414 y sus modificaciones

Doctor

CARLOS ARTURO ALOMIA DIAZ

Gerente General

Central de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA)

Candelaria -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500081562, del día 21 de diciembre de 2016, en la cual se solicita aclaración con respecto al cálculo del valor intrínseco en las empresas que aplican las normas anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Adicionalmente, el viernes 10 de febrero de 2017, mediante comunicación telefónica, la Dra. Clara Inés Gómez García, Subgerente Administrativa y Financiera de CAVASA, manifestó que algunas entidades de gobierno como el Municipio de Cali y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural tienen inversiones en dicha sociedad, razón por la cual necesitan conocer el valor intrínseco de sus inversiones. Por medio de correo electrónico, la Dra. Clara Inés Gómez anexa cartas de las entidades en mención, en las que solicitan a CAVASA un certificado de valor intrínseco, determinado bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONSIDERACIONES

Con respecto al valor intrínseco, a la luz de la normatividad 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 y sus modificaciones, se emitió el Concepto N° 20162000034811 de 2016 cuya conclusión indica:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, señala:

“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. ...

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.

12. DETERMINACIÓN DE LAS VARIACIONES PATRIMONIALES

(...) Para la determinación de las variaciones patrimoniales de inversiones en empresas que no se encuentren en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública debe efectuarse previamente la homologación técnica respectiva.

(...) 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. ...

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 o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. ...

(...) 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.

(...) 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, no contempla el valor intrínseco como método de valoración, excepto 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.

Por otro lado, teniendo en cuenta que algunas entidades de gobierno que aplican el Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, tienen inversiones en CAVASA, las cuales deben ser ajustadas o actualizadas utilizando el valor intrínseco de la inversión, y que esta sociedad aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, tanto las entidades de gobierno como CAVASA

deberán adoptar las estrategias necesarias para disponer del valor intrínseco de las inversiones, determinado con base en los criterios contables aplicados por el inversor, por lo cual deberán efectuar las homologaciones técnicas correspondientes a las normas de contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

CONCEPTO No. 20172000056281 DEL 06-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Distribución en especie de excedentes provenientes de una cooperativa

Doctora
KETY HERRERA MESTRA
Contadora
E.S.E. Vida Sinú
Montería

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500014872, del 17 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la E.S.E. Vida Sinú, al realizar aportes en la cooperativa Coodescor, recibe como distribución de los excedentes que ésta genera, el pago a los proveedores cuando la empresa requiera la adquisición de bienes, o el pago de viáticos, gastos de viaje o el costo de capacitaciones cuando el personal de Vida Sinú también lo solicite, en lugar de recibir dicha distribución en efectivo directamente.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál debe ser el tratamiento contable que se debe dar a dicha forma de distribución por parte de la Cooperativa.

CONSIDERACIONES

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

“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.

4.1 Características fundamentales

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

(...)

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 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.

(...)

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

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

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 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.

(...)

6.3 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.

En el reconocimiento, la medición de un elemento permite su incorporación en los estados financieros. Sin embargo, dependiendo de lo establecido en Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y con el fin de lograr una representación fiel, el valor de este elemento puede ser objeto de ajuste según un criterio de medición diferente al utilizado en el reconocimiento.

(...)

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” (subrayado fuera del texto).

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

“1. Inversiones de administración de liquidez:

1.1. Reconocimiento

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 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 tienen valor razonable y que se esperan negociar, es decir, las inversiones cuyos rendimientos esperados provienen del comportamiento del mercado.

La categoría de costo amortizado corresponde a las inversiones que se esperan mantener hasta el vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento.

La categoría de costo corresponde a las inversiones que se tienen con la intención de negociar y no tienen valor razonable.

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

(...)

1.4 Medición posterior

1.4.3. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

Las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

(...)

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 Actividades Ordinarias

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones en controladas aquellas que permiten ejercer control sobre 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 valor de los rendimientos del inversor.

(...)

5.3 Medición posterior

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

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1 Reconocimiento

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

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

Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando se posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la asociada, 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 empresa no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20% del poder de voto de la asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

(...)

6.3 Medición posterior

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

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

(...)

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

7. ACUERDOS CONJUNTOS

(...)

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 tienen derecho a los activos netos del negocio. 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.

(...)

7.2.3 Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los negocios conjuntos se medirán aplicando 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 inversiones en negocios conjuntos no serán objeto de reconocimiento de derechos e ingresos por dividendos y participaciones, ni de ajuste por diferencia en cambio. Los dividendos y participaciones recibidos en efectivo reducirán el valor de la inversión e incrementarán el valor del efectivo, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, en el Capítulo II – Pasivos, del Marco Normativo citado previamente, se menciona que:

“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.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Dentro del mismo Marco Normativo, se plantea en el numeral 1 del Capítulo IV – Ingresos, relativo a ingresos de actividades ordinarias, que:

“(…)

1.1.3 Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la empresa 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 empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Los ingresos por intereses corresponden a la remuneración que terceros pagan por el uso de efectivo y de equivalentes al efectivo de la empresa. Su reconocimiento se realizará utilizando la tasa de interés efectiva.

Los ingresos por regalías o derechos de explotación concedidos son aquellos que percibe la empresa por el derecho otorgado a terceros para la explotación de activos, tales como: patentes, marcas o know-how, derechos de autor o aplicaciones informáticas. Su reconocimiento se realizará cuando se origine el derecho de cobro según lo estipulado contractualmente.

Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la empresa 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.

Los ingresos por dividendos o participaciones se reconocerán cuando surja el derecho, de acuerdo con la distribución aprobada por el órgano competente de la empresa que realiza la distribución” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, realiza las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 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:

1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja

(...)

Cuenta 1227 - INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

(...)

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor proporcional de las pérdidas que le correspondan del ejercicio de la entidad receptora de la inversión.
- 2- El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las pérdidas del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 3- El valor de los dividendos o participaciones recibidos en efectivo.

- 4- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en asociadas o negocios conjuntos.
- 5- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones en entidades en liquidación.
- 6- El valor de la inversión que se da de baja.

Cuenta 1230 - INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor proporcional de las pérdidas que le correspondan del ejercicio de la entidad receptora de la inversión.
- 2- El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las pérdidas del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 3- El valor de los dividendos o participaciones recibidos en efectivo.
- 4- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas o negocios conjuntos.
- 5- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones en entidades en liquidación.
- 6- El valor de la inversión que se da de baja.

Cuenta 1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor proporcional de las pérdidas que le correspondan del ejercicio de la entidad receptora de la inversión.
- 2- El valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la entidad receptora de la inversión que no se origine en las pérdidas del periodo, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.
- 3- El valor de los dividendos o participaciones recibidos en efectivo.

- 4- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en asociadas o negocios conjuntos.
- 5- El valor de la inversión reclasificada hacia inversiones en entidades en liquidación.
- 6- El valor de la inversión que se da de baja” (subrayado fuera del texto).

Dentro de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se encuentra la subcuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar; y dentro de la cuenta 4802 – FINANCIEROS, se incluye la subcuenta 480290 – Otros ingresos.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primer lugar que los aportes realizados, al reconocerse como una inversión, deben analizarse en el marco de los parámetros establecidos en el Capítulo I – Activos, del Marco Normativo, con el fin de establecer si se tratan de inversiones de administración de liquidez, inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, esto para determinar cuál debe ser el tratamiento de los excedentes distribuidos por la cooperativa. De acuerdo a lo anterior, se tienen los siguientes escenarios:

Inversiones de administración de liquidez.

Si se establece que la inversión corresponde a recursos financieros colocados en instrumentos de patrimonio de la Cooperativa, con el propósito de obtener los flujos contractuales del título durante su vigencia, y dada su característica de no contar con un valor de mercado que proceda de un activo de características idénticas, se definirá entonces que los aportes son inversiones de administración de liquidez al costo.

Al considerar dicha clasificación, cualquier participación derivada de dicho activo debe reconocerse como un débito a la subcuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480290 - Intereses, dividendos y participaciones de inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, dada la forma de distribución de los excedentes por parte de la Cooperativa, se debe considerar que cuando la empresa decida realizar la compra de activas, o incurre en determinados costos generados en programas de capacitación, tal como se expone en los antecedentes, no reconocerá una cuenta por pagar a causa de dichas transacciones, toda vez que no son obligaciones adquiridas de las que se espere una salida futura de efectivo o equivalentes al efectivo por parte de la empresa. En su lugar, considerando que la obligación es asumida por la Cooperativa, es ésta la que deberá reconocer la cuenta por

pagar correspondiente. En su lugar, la E.S.E. Vida Sinú, una vez se cumplan los criterios de reconocimiento del activo adquirido o al gasto incurrido, debitará la cuenta correspondiente y acreditará la subcuenta 138490 – Otras cuentas por cobrar de la 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos

Si de acuerdo al análisis efectuado, dadas las características de la inversión, se configura la existencia de control, influencia significativa o control conjunto, el tratamiento de la distribución de los excedentes se realizará considerando que la inversión se clasificará entonces como una inversión en controlada, en una asociada o en un negocio conjunto. De esta manera, al tener en cuenta que la medición posterior de este tipo de inversiones se realiza con base en la aplicación del método de participación, cuando la E.S.E. Vida Sinú realice la compra de activos, o incurra en ciertos costos generados en programas de capacitación, una vez se cumplan los criterios de reconocimiento del activo adquirido o al gasto incurrido, debitará la cuenta correspondiente y acreditará la subcuenta que corresponda en las cuentas 1227 - INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, 1230 - INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 1233 - INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

3.3 PRESTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000031081 DEL 16-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro
	TEMAS	Préstamos por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los préstamos por pagar, con tasa de interés inferior a la tasa de mercado. Tratamiento contable de los recursos recibidos por donación de un municipio.

Doctora

LILIANA GAMBOA DELGADO

Profesional Universitario de Contabilidad

E.S.E. Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500023742, del día 12 de mayo de 2017, en la cual solicita conocer el manejo contable de los siguientes hechos:

1. Pasivos por préstamos bancarios, pactados a una tasa de interés menor a la tasa de mercado.
2. Recursos donados por el Municipio de Pasto para la construcción de un centro de salud, la obra no se ha iniciado. Los recursos se encuentran registrados contablemente como un pasivo por subvenciones.

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a la primera inquietud el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro, anexo a la Resolución N° 607 de 2016, establece lo siguiente:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...) 4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e 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 a la empresa no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por 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 de texto)

Con relación a la segunda inquietud el mismo Marco Normativo expresa:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...) 2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

5. 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.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. 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, anexo a la Resolución N° 607 de 2016, los préstamos por pagar obtenidos por la empresa, cuya tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se deberán medir inicialmente por el valor presente de los flujos de efectivo futuros descontados, utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares; la empresa deberá comparar dicho valor con el valor recibido por el préstamo y la diferencia entre estos, se reconocerá como un ingreso

por subvención.

Posteriormente, la empresa deberá medir los préstamos por pagar a costo amortizado.

2. Con respecto a los recursos que fueron recibidos por concepto de donación, la empresa deberá reconocerlos considerando lo siguiente:

- Si es una subvención condicionada, es decir, la empresa debe cumplir con algún requerimiento o de lo contrario realizar la devolución de los recursos al municipio, entonces deberá reconocer un pasivo por subvención hasta tanto dé cumplimiento a la condición; posteriormente, cuando la empresa cumpla con dicha condición, dará de baja el pasivo y reconocerá un ingreso por subvención.
- Si es una subvención no condicionada, la empresa podrá reconocer un ingreso en el momento en que reciba el recurso, afectando el activo correspondiente de acuerdo con su naturaleza.

3.4 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20172000000351 DEL 05-01-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros pasivos Hacienda pública Patrimonio institucional Provisiones, depreciaciones y amortizaciones Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras Costos de producción
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.
2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
		Cuentas por cobrar

TEMA	Propiedades, planta y equipo Otros activos-Activos entregados en concesión Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Gastos por transferencias y subvenciones
SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

3	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 Activos – propiedades de inversión Otros Activos – activos intangibles Otros Activos – activos bilógicos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Gasto por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Diferencia entre recursos entregados en administración y en comodato y tratamiento contable de la depreciación en ambas circunstancias.

Doctora
PAOLA MONTEALEGRE POSADA
Profesional Universitario Dirección Financiera de Contabilidad
Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima
Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550002229-2, del 15 de marzo de 2016, en la cual consulta:

1. ¿Qué diferencia existe entre Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato?

2. ¿Cuál es el tratamiento que se le da a la Depreciación de los Bienes o Recursos Entregados en Administración y Bienes o Recursos Entregados en Comodato, tanto en su entrega como en su recibo?

CONSIDERACIONES

1. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO:

- El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007, define las siguientes 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. ...

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

- El Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual referido, 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

2. DEPRECIACIÓN DE LOS BIENES RELACIONADOS CON RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La Constitución Política de Colombia ordena:

“**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.” (Subrayados fuera de texto)

La Ley N° 9 de 1989, decreta:

“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. ...” (Subrayados fuera de texto).

El Código Civil Colombiano, establece:

“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 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, aún 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)

Por su parte, el Régimen de Contabilidad Pública, establece:

Régimen De Contabilidad Pública Precedente- Resolución 354 De 2007.

- El 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).

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).

En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos relacionados directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables 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). Por su parte, la depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). (...)

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).

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.

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).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

La restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación de una entidad del gobierno general a otra entidad del gobierno general, se reconoce debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien restituido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, las subcuentas 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB)

o las subcuentas 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB). La diferencia se registra acreditando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 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 que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.

Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno (Sic) 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).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos ó la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.” (Subrayados y negrilla con subrayado fuera de texto)

Marco Normativo Anexo Resolución 533 de 2015-Entidades de Gobierno:

- El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 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. (...)

6.1.1 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. ... (...) 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 y subrayado con negrilla 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 533 de 2015, prescriben: (...)

2.1 Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. Las

subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación=(...)

Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (Subrayado fuera de texto) (...)

2.2 Medición

(...) . 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.(...)

1- Medición posterior (...)

La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 aplicable a las Entidades de Gobierno, describe:

“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 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.

19-OTROS ACTIVOS

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos. También incluye los recursos

controlados por la entidad que no han sido incluidos en otro grupo y de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

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.

1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas.

1952- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión por el consumo del beneficio del potencial de servicio, o 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.

1970-ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de 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.

1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor de los animales y plantas vivas que gestión a 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. Estos activos se miden por su costo.

1983- AMORTIZACIÓN 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.

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.

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

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.

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.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

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.

5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad de inversión 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.

5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. 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.

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor calculado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que incorpora el activo, el cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

5423 OTRAS TRANSFERENCIAS

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.

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 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:

“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 (...)

6.1.1 Activos

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

(...) . Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo.

(...). 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. (...)

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, contenidas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, 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. ... (...)

2.1 Reconocimiento

(...) 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. (...)

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. ...

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 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, 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. (...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES (...)

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. (...)

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

- 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:

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.

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias

1952-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR)

Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de los edificios clasificados como propiedades de inversión 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

1970 ACTIVOS INTANGIBLES:

Representa el valor de 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. Así mismo, representa el valor de la plusvalía generada en las combinaciones de negocios en las cuales la entidad adquirida es absorbida por la adquirente.

1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR)

Representa el valor acumulado de las amortizaciones realizadas de acuerdo con el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, las cuales se estiman teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas.

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.

1983- AMORTIZACIÓN 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.

1984-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Representa el valor acumulado por la pérdida de los beneficios económicos futuros de los activos biológicos medidos al costo cuando el valor en libros del activo excede el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la amortización

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.

2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN:

Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa para su administración.

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.

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.

53 DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos estimados para reflejar el valor del desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o deterioro, así como los montos para cubrir posibles pérdidas que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

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.

5362- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Representa el valor calculado de la pérdida sistemática para reconocer la disminución gradual de la capacidad operativa de la propiedad de inversión 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.

5363- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO

Representa el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad productiva de los animales y plantas que se destinan para generar productos agrícolas y que se miden al costo. 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

5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Representa el valor de la disminución gradual de la capacidad operativa de los activos intangibles por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo. Dicha capacidad 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

5424-SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, en cumplimiento del artículo 355 de la Constitución Política Nacional, y 38 de la Ley 9ª de 1989, y del Régimen de Contabilidad Pública me permito absolver su consulta en los siguientes términos:

1. DIFERENCIA ENTRE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y EN COMODATO

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable pública que los entrega, incluyendo los rendimientos financieros que

eventualmente puedan producirse, derecho que se extingue en la medida en que se recibe el bien o el servicio convenido, o con el reintegro de los recursos no ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Estos recursos, constituyen un pasivo para la entidad que los recibe en calidad de administradora como recursos recibidos en administración, cuya obligación se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Por su parte el comodato es un préstamo de uso de un bien mueble o inmueble a título gratuito, el cual deberá restituirse al final de su uso. Bajo esta modalidad, el propietario cede el usufructo y conserva para sí la titularidad sobre el bien.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Y DE BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, Y SU DEPRECIACIÓN TANTO EN SU ENTREGA COMO EN SU RECIBO

2.1. Tratamiento Contable de recursos entregados en administración y su depreciación, Resoluciones N° 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

El derecho para el titular de los recursos entregados en administración, se reconoce en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, y de la subcuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, en tanto que la obligación que asume el administrador se registra en la cuenta que corresponda, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007 y en la subcuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION en aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015.

Ahora bien, por lo menos mensualmente se deben realizar legalizaciones por la ejecución de los recursos, con éstas el administrador disminuye el pasivo mediante un débito en la cuenta 2453 o 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; el dueño de los recursos debe incorporar los activos generados o adquiridos por el administrador en cumplimiento de la misión encomendada; por consiguiente, si hay lugar a ello, debe registrar un débito en la respectiva subcuenta y grupo, de la clase 1. ACTIVOS y disminuir el derecho con un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1424 o 1909 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, atendiendo para ello los diferentes catálogos correspondientes a los marcos normativos expedidos, según lo señalado en el párrafo anterior.

De otra parte en aplicación de la Resolución N° 354 de 2007, el propietario debe determinar la vida útil y reconocer la depreciación sobre el 100% del activo, con un débito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR). En aplicación de las Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, debe determinar su vida útil, y establecer su depreciación teniendo en cuenta el valor residual, es decir sobre el 100% del activo menos el valor residual, reconociéndola mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, o de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la respectiva subcuenta, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En términos generales, la depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime, y debe ser reconocida por quien según la normatividad, le corresponda incorporar el bien, de conformidad con el numeral 16. REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, así:

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, se registran debitando las subcuentas o 312804, 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) 327003-Depreciación de propiedades, planta y piedades, planta y equipo, o equipo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la prestación de servicios no individualizables de entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, 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).

- Las depreciaciones y amortizaciones de bienes asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables de entidades de gobierno general y de empresas públicas, 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).

- La depreciación de las propiedades de inversión, así como de los activos de las entidades contables públicas dedicadas a las actividades de la administración de la seguridad social, el desarrollo de las actividades financiera o aseguradora, la explotación de los juegos de suerte y azar y, las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de las empresas públicas, se registra debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

i. Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas. Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, 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 los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, 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 a dichos bienes.

En contraste, una entidad de gobierno en calidad de comodante o comodatario ostentará el control de los bienes al considerar la capacidad para usarlos o definir su uso para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso 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 de éstos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, 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. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá 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).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las

condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no 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.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, 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, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá 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).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.1.4. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido como un activo, mediante un débito en la subcuenta 198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986- ACTIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las condiciones se debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424–SUBVENCIONES y se acreditará la subcuenta

198605–Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990–OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno ó 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2.2.2.2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.2.2.2. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodante en aplicación de las Resolución N° 414 de 2014 Y 533 DE 2015, debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, y reconocer simultáneamente un ingreso por arrendamiento y un gasto por transferencias o por subvenciones. Este hecho se debe reconocer con un débito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS.

Alternamente debe disminuir el derecho y reconocer un gasto, en aplicación de la Resolución 414 de 2014 mediante un débito en las subcuentas 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424 SUBVENCIONES, o 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y en aplicación de Resolución 533 de 2015 mediante un débito en la subcuenta 542307 -Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 542405- Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES, y en ambos casos la contrapartida será un crédito en la subcuenta 138439-arrendamiento operativo, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte el comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para

tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así:

Si el comodatario es una empresa El tratamiento contable se da mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090- Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando el comodatario sea una entidad de gobierno, reconocerá un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 442807- Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Finalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente, aplicando la norma que corresponda al tipo de bien o bienes incluidos en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en la respectiva subcuenta, de las cuentas 1951- PROPIEDADES DE INVERSIÓN 1956-ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESIÓN, 1970 ACTIVOS INTANGIBLES, 1982-ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 1986- ACTIVOS DIFERIDOS

Ahora bien, la depreciación y amortización de este tipo de bienes, se determina cuando se encuentren en la ubicación y condiciones necesarias para ser usados, y se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas, su registro contable procede teniendo en cuenta el CGC anexo a la Resolución 139 de 2015, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, y el CGC anexo de la Resolución 620 de 2015 aplicable a las entidades de Gobierno, mediante los siguientes registros:

Un débito en las respectivas subcuentas, de las cuentas 5360- DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 5362-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN, 5363 AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO, 5366- AMORTIZACIÓN DE

ACTIVOS INTANGIBLES, y como contrapartida un crédito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), 1952- DEPRECIACIÓN, ACUMULADA DE PROPIEDADES DE INVERSIÓN (CR), 1957-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS ENTREGADOS EN CONCESION (CR), 1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR), 1983- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL COSTO (CR)

Por otra parte atendiendo el principio de esencia sobre la forma, es preciso advertir que debe evaluarse, si la realidad subyacente del contrato corresponde a una concesión, dado que la Transferencia del activo destinado a explotar servicios o actividades reservadas al concedente, el cual controla y regula el precio y los destinatarios de los servicios que se prestan. Por lo tanto se debe atender lo dispuesto en la Norma de Acuerdos de Concesión prevista en los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y 533 de 2015, y sus modificaciones, según corresponda.

CONCEPTO No. 20172000022651 DEL 05-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Deudores
	SUBTEMAS	Procedimiento contable a seguir para el registro de cuentas por cobrar que a 31 de diciembre de 2016 son irrecuperables.

Doctora

AMANDA AGUILAR BALANTA

Contadora

E.S.P. Acueducto y Alcantarillado de Padilla - Cauca

Padilla - Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500006802, del día 14 de febrero de 2017, en la cual se señala:

A 31 de diciembre de 2016 la Empresa posee cartera irrecuperable que asciende a dos mil millones de pesos, se adelantaron acciones de cobro, sin embargo, no fue posible su recaudo.

Consulta: ¿Qué procedimiento contable se debe llevar a cabo para expresar información contable razonable?

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas 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 N° 414 de 2014, en los siguientes numerales, 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, con un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

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

2.5. Baja en cuentas

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

pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (...)"

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe la siguiente cuenta y su dinámica, así:

"1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO (CR)

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución del deterioro debido a eventos objetivamente relacionados con su origen.

2- El valor de la disminución del deterioro debido a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar clasificada al costo amortizado.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Bajo el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público el incumplimiento de los pagos es una evidencia objetiva de deterioro, por lo anterior, la Empresa debe estimar el monto que a futuro espere recuperar y descontarla, en el caso de las cuentas por cobrar clasificadas a costo amortizado con la tasa de interés efectiva original, es decir la del momento del reconocimiento inicial, o en el caso de cuentas por cobrar clasificadas al costo, la tasa de interés será la aplicada a instrumentos similares, es decir, la de una cuenta por cobrar que contenga similares condiciones y/o características.

Posteriormente, el valor resultante deberá ser comparado con el valor en libros de la cuenta por cobrar, si el primero es inferior al segundo, la diferencia se contabilizará como una pérdida por deterioro en una cuenta diferente dentro del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, con naturaleza contraria y afectando directamente el resultado del periodo.

Ahora bien, si una vez agotado todos los medios de recaudo y/o recuperación de dichas cuentas por cobrar, la Empresa no espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, la deberá dar de baja del Estado de Situación Financiera y trasladarla al resultado del periodo.

Para concluir, la Empresa debe registrar la estimación de deterioro de acuerdo a una de las siguientes opciones:

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría del costo: en la cuenta contable 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) con contrapartida en la cuenta del gasto 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado: en la cuenta contable 1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO

AMORTIZADO (CR) con contrapartida en la cuenta contable 5348-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO.

CONCEPTO No. 20172000036121 DEL 06-07-2017

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 Gastos por deterioro, depreciaciones, agotamiento, amortizaciones y provisiones
	SUBTEMAS	Tasa aplicable para la determinación del deterioro en las cuentas por cobrar

Doctor
JAIME PARRA SEGURA
Presidente ejecutivo
Infotíc S. A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500018782, del 07 de abril de 2017, mediante la cual plantea que en la ejecución de un contrato interadministrativo con el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena y el Departamento Administrativo de Tránsito y Transporte (DATT), previa aprobación de dichas entidades, generaron derechos de cobro, sobre los cuales se realizó la solicitud de pago correspondiente.

Luego de realizarse las actividades de cobro pertinentes, sin obtener resultado alguno, como consecuencia de una demanda impetrada por un ciudadano a través de una acción popular, se dio suspensión del contrato en mención, con lo cual se tuvo que suspender también las acciones de cobro. Sin embargo, dado que el proceso judicial no ha concluido, es viable iniciar un proceso ejecutivo de mayor cuantía, dadas las obligaciones pendientes del contrato por parte del Distrito y el DATT, existiendo una alta probabilidad de que se pueda lograr el recaudo por vía judicial, considerando además que sentencia desfavorable de la acción popular se apeló, y cuenta también con una alta probabilidad de éxito.

Con base en lo anterior, INFOTIC S.A. reconoció una pérdida por deterioro sobre las cuentas por cobrar con vencimiento mayor a 360 días, teniendo en cuenta la aplicación del 20.73% como tasa de deterioro definida en las políticas contables. Al respecto, el apartado correspondiente de la política determina que:

“(…)

4.7.12 Deterioro: 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 utilizará, como factor de descuento, a) la tasa 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. En ningún caso, la reversión de las pérdidas por deterioro, podrán superar el valor reconocido como deterioro acumulado. INFOTIC S.A., establece como política, que el plazo máximo de recaudo de sus cuentas por cobrar es 180 días a excepción de aquellos plazos que se estipulen contractualmente. Se calculará deterioro a la cartera igual o mayor o 360 días, con una tasa igual al DTF a la fecha del cumplimiento del límite”.

Al respecto, se solicita conceptuar si el porcentaje aplicado de deterioro de esta cartera, es válido y cumple con todos los requisitos técnico contables para el cierre del año 2016, teniendo en cuenta toda la evidencia objetiva argumentada anteriormente con la cual se demuestra la alta probabilidad de la recuperación de esta cartera por medio del mérito ejecutivo.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del Marco Conceptual para la preparación de presentación de información financiera, relativo a las características de la información financiera, establece que:

“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.

(...)

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 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 6 del citado Marco Conceptual señala que:

“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

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

6.1.1 Activos

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

(...)

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

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.

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

(...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, plantea en el numeral 2 del Capítulo I, relativo a Cuentas por cobrar, que:

“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.

(...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de 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.

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

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 empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, dentro del Capítulo VI - NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, se establece en el numeral 5, relativo a políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, que:

“5.1. Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables 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 dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (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 empresa 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).

De otro lado, la Resolución 357 de 2008, expedida por la CGN, y “por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación”, establece en su numeral 3, relativo a Procedimientos de control interno contable, 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.

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).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en relación con la inquietud planteada, y en atención a lo dispuesto en el Marco normativo aplicable Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se configura la existencia de evidencia objetiva de deterioro, toda vez que hubo un incumplimiento en los pagos por parte del deudor. Como consecuencia de lo anterior, 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. Tratándose de una cuenta por cobrar medida al costo, la entidad deberá tomar una tasa de interés de mercado para instrumentos similares para medir dicho valor presente, es decir, aquella tasa que le hubieran cobrado al Distrito y al DATT en el mercado para concederle los recursos adeudados, que para el caso en mención, corresponde a la DTF.

Como consecuencia de ello, se observa que si bien es procedente la utilización de la tasa determinada en la política, esta no debe aplicarse directamente al monto de la cuenta por cobrar sobre el cual existe evidencia objetiva de deterioro, tal como lo enuncia la política definida por la Empresa, ya que en su lugar, dicha tasa debe emplearse para calcular el valor presente de lo que se espera recaudar en un futuro con base en una evaluación técnica. De conformidad con lo contemplado para el deterioro en la norma de Cuentas por cobrar, no es procedente predeterminedar un deterioro de la totalidad del monto de los derechos; en caso que estos expiren, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y las ventajas inherentes, deberá procederse a su baja.

Por otra parte, es necesario que se revise la simetría entre el plazo a partir del cual se considera que existe evidencia de incumplimiento de los pagos y el plazo máximo de recaudo.

Con base en lo anterior, y aunque si bien la Empresa cuenta con la autonomía para definir las políticas contables relacionadas con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de ciertos hechos económicos, es importante que dichas políticas, además de encontrarse debidamente documentadas, se diseñen y apliquen en función del cumplimiento de los parámetros establecidos, en orden jerárquico, en el Marco Conceptual; Marco Normativo; Procedimientos Contables; Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública aplicables a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20172000042391 DEL 18-07-2017

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	Cuenta contable para registrar el recaudo efectuado por terceros

Doctora
MASLEYBI AGUILAR
Jefe de Contabilidad
E.S.P. Empresa Distribuidora del Pacífico S.A
Quibdó - Choco

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500027262, el día 08 de junio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) La Empresa Distribuidora del Pacifico-DISPAC SA ESP con NIT 818.001.629-4, firmó un contrato con SUPERGIROS, para el recaudo de servicios públicos de los usuarios (tercerización del recaudo).

Al finalizar el día, a la empresa recaudadora le queda en caja el recaudo recibido en la jornada de la tarde, el cual es girado a DISPAC, el día hábil (Sic) siguiente.

(...) en que cuenta contable debemos registrar este recaudo; la entidad recaudadora nos remite al finalizar la jornada un archivo plano donde nos indican la identificación del cliente, valor cancelado y el banco donde van (Sic) consignaran los recursos: estos valores deben aplicarse a la facturación del usuario pero que aún no está en las cuentas bancarias de la empresa: es decir no esta caja ni bancos. (...).”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público establece 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.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las cuentas siguientes:

1318 PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las rebajas y descuentos.
- 3- 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.

Dentro de las subcuentas que conforman la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, se encuentra la subcuenta 13810-Derechos cobrados por terceros.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la Entidad debe reconocer el hecho económico relacionado con el cambio de deudor, toda vez que efectuado el recaudo por el tercero, es este quien le debe a la Empresa y de quien se espera un flujo futuro de efectivo, en lugar de los usuarios de sus servicios.

Como consecuencia de ello, con el reporte del recaudo ejecutado por el tercero, se debita la subcuenta 138410- Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta donde previamente se debió registrar el derecho de cobro a los usuarios respectivos.

Efectuada la consignación por parte del tercero (SUPERGIROS), se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110 – DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 138410- Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20172000043061 DEL 26-07-2017

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 la cuenta de deudores para la vigencia de 2017, en deudores a largo plazo o en activos no corrientes, al igual que el deterioro de la deuda.

Doctora

MARTHA LUCIA PARRA GARCIA

Gerente Financiera

Sociedad de Activos Especiales S.A.S.

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003174-2, del día 12 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre cuentas por cobrar que se generaron en la empresa en los años 2011, 2012 y 2013, y frente a las cuales la entidad identificó la totalidad de estas cuentas con indicios de deterioro, por incertidumbre para su recuperación, y en virtud del manual de las políticas contables establecidas bajo el nuevo marco normativo, quedó reconocida la totalidad de la deuda como deterioro en cuentas por cobrar, y en particular sobre;

“¿Los reconocimientos de la cuenta de deudores de la entidad se pueden registrar para la vigencia de 2017 en deudores a largo plazo o en activos no corrientes, al igual que el deterioro de la deuda, teniendo en cuenta la fecha de registro inicial antes mencionada?”

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

CONSIDERACIONES

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

“4.1 Características fundamentales

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

(...)

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

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.” (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, incluidas en la Resolución 414 de 2014 establecen, en el Capítulo I – ACTIVOS:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

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

(...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de 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.

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

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 empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación, el cual se tratará como una cuenta por pagar en la categoría de costo amortizado. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la empresa medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés efectiva, es decir, aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

Si la empresa no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la empresa no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la empresa ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la empresa está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

(...)

2.6. Revelaciones

La empresa revelará, para cada categoría de las cuentas por cobrar, 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 empresa.

En el caso de las cuentas por cobrar medidas al costo amortizado, se revelará la tasa de interés establecida para el cálculo del componente de financiación, así como los criterios utilizados para determinarla. Adicionalmente, la empresa revelará el valor total de los ingresos por intereses calculados utilizando la tasa de interés efectiva.

Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado. Adicionalmente, se revelará a) un

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

De igual manera, las normas en el Capítulo VI – NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes

La empresa presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.1 Activos corrientes y no corrientes

La empresa clasificará un activo, como corriente cuando a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación (este último es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros.

La empresa clasificará todos los demás activos como no corrientes.” (Subrayado fuera de texto).

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

“1385. Cuentas por cobrar de difícil recaudo.

DESCRIPCIÓN

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).

DESCRIPCIÓN

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

(...)

1387 – Cuentas por cobrar a costo amortizado.

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro para los que la empresa pacta plazos de pago superiores a los normales en el negocio y el sector.

(...)

1388 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a costo amortizado (CR).

DESCRIPCIÓN

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

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas, de acuerdo a lo establecido por la Norma de Cuentas por Cobrar en la medición posterior, cuando exista evidencia objetiva de deterioro por incumplimiento en los pagos o por el desmejoramiento de las condiciones crediticias de las cuentas por cobrar que tenga una Empresa, ésta debe establecer el valor presente de los flujos que espera recibir usando como factor de descuento para las que son clasificadas al costo, una tasa de interés de mercado, y, para las clasificadas al costo amortizado, una tasa de interés efectiva original, y realizar la comparación del valor obtenido con el valor en libros registrado para establecer si reconoce algún valor por deterioro o no. Así mismo es pertinente aclarar que la clasificación entre corto y largo plazo o de corriente y no corriente, a nivel de las cuentas por cobrar no es un asunto de registro, sino de presentación en los Estados Financieros.

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

Por ello, el Catálogo General de Cuentas incluye las cuentas específicas en las cuales se debe realizar el reconocimiento de los valores correspondientes a deterioro, la cuenta 1386 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar (CR) y la cuenta 1388 – Deterioro acumulado de cuentas por cobrar a costo amortizado (CR), dependiendo si las cuentas por cobrar se encuentran clasificadas a costo o costo amortizado, respectivamente.

De conformidad con la Norma Presentación de Estados Financieros la Empresa deberá evaluar la fecha probable de recuperación, y como consecuencia de ello, presentará como corriente los activos que espere realizar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, y en caso contrario dichos activos serán presentados como no corrientes; el deterioro se presentará en concordancia con la presentación de la cuenta principal de la cual se desprende este. En caso que no se espere recuperar el importe, deberá procederse a su baja en cuentas cancelando el valor de la cuenta por cobrar, contra el deterioro acumulado, buscando dar cumplimiento a los Principios de Contabilidad Pública y la característica fundamental de representación fiel, enmarcadas 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 se encuentra incluido en el Marco Normativo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000043391 DEL 26-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública
	TEMAS	Cuentas por pagar Ingresos
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de la cuenta por pagar al Hospital Militar Central por condonación de la obligación

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 Subvenciones
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de la cuenta por cobrar al Ministerio de Defensa Nacional- Dirección General de Sanidad Militar (DGSM), por condonación de la deuda.

Brigadier General

CLARA ESPERANZA GALVIS DIAZ

Director de la Entidad Descentralizada adscrita al Ministerio de Defensa

Hospital Militar Central

Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500032512 del 18 de julio de 2017 en la cual solicita concepto para el registro de la condonación de cuentas por pagar de la vigencia del 2016.

Manifiesta lo siguiente:

“(…)

4. El Hospital es parte integral del Sistema de Salud de la Fuerzas Militares, en cuyo esquema desarrolla las funciones de la IPS de nivel III y IV, para lo cual firma un convenio anual para la prestación de servicios a los usuarios del sistema de salud y a través del proceso de facturación efectúa el cobro a la Dirección General de Sanidad Militar DGSM: al cierre de la vigencia 2016 estas cuentas por cobrar suman \$128.699.451.270.oo.

La condonación de la deuda de la Dirección General de Sanidad Militar se efectuará previa autorización del Consejo Directivo de la Entidad y con el cumplimiento del marco normativo aplicable a estas transacciones y a la Entidad.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El párrafo 223 relativo a las normas técnicas de las cuentas por pagar, contenido en el Plan General del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala:

“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.”

Así mismo, 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 punto 9.1.4.1., en los párrafos 264 y 267 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, 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.

Por su parte, el catálogo general de cuentas del RCP describe las siguientes cuentas así:

2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

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. (...)

DINAMICA:

(...)

SE DEBITA CON: 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos. 2- El valor de la diferencia en cambio originada en las obligaciones pactadas en moneda extranjera.

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 ACREDITA CON: 1- El valor causado por los diferentes conceptos.

De cara al Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran recursos del público, anexo a la Resolución 414 N° de 2014 modificada por la Resolución N° 607 de 2016, el numeral 2.2 de la Norma de Ayudas gubernamentales y subvenciones, expresa:

“(…)

2.2. Subvenciones 2.2.1. Reconocimiento 3.

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

9. Los préstamos condonables se reconocerán como ingreso y se disminuirá el pasivo correspondiente cuando se cumplan los requisitos exigidos para la condonación.

Igualmente el numeral 2.5 de la Norma de cuentas por cobrar, señala lo siguiente:

2.5. Baja en cuentas 7. 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 empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y modificada por la Resolución N° 466 de 2016, describe las siguientes cuentas así:

5424-SUBVENCIONES

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.

DINÁMICA

(...)

1- El valor de la subvención causada

Esta cuenta contiene la subcuenta 542403- Subvención por condonación de deudas

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.

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado en las consideraciones los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

- i. El Ministerio de Defensa Nacional - Dirección General de Sanidad Militar, para el retiro de la contabilidad de la cuenta por pagar al Hospital Militar Central, una vez se cuente con la respectiva autorización sobre la condonación de la deuda, debita la subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.
- ii. El Hospital Militar Central, para el retiro de la cuenta por cobrar a cargo de la DGSM del Ministerio de Defensa, soportado en la autorización de las instancias que correspondan. registrará un débito en la subcuenta 542403- Subvención por

condonación de deudas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1319- PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

CONCEPTO No. 20172000054841 DEL 25-08-2017

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	Depuración de cuentas por cobrar con efecto en la cuenta 3268 Impactos por transición al nuevo marco normativo

Doctora
MARÍA E. ESPAÑA VÁSQUEZ
Asesora

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500029112, del 20 de junio de 2017, mediante la cual solicita conceptuar si es posible depurar partidas de cuentas por cobrar, reconocidas en la cuenta 1319 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD con corte al mes de junio de 2017, contra la cuenta 3268 - Impactos por Transición al nuevo marco normativo; esto teniendo en cuenta la incertidumbre que existe en el sector salud.

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

CONSIDERACIONES

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

“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.

4.1 Características fundamentales

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

4.1.1 Relevancia

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

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

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 están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

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 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” (subrayado fuera del 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, establece en el numeral 2, relativo a Cuentas por cobrar, del capítulo I – Activos, que:

“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.

(...)

2.4. Medición posterior

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

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

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de 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.

(...)

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 empresa reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)” (subrayado fuera del texto).

De igual forma, en el marco normativo previamente, se menciona en el numeral 5, relacionado con políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, que:

“(...)”

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. 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, 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 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.

(...)

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 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 sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa 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.

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.

(...)” (subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“Cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

(...)

Cuenta 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).

La Resolución No. 663 de 2015, expedida por la CGN, y “por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014”, plantea en su Artículo 3, que:

“(…)

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 12 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).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye en primera medida que la empresa no podrá realizar ningún tipo de ajuste contable afectando la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, toda vez que dicha cuenta solo pudo ser afectada en la aplicación del Instructivo 002 de 2014, es decir, en la fecha de transición, que para el caso de empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, correspondía al 01 de enero de 2015, o al 01 de enero de 2016 en caso que se haya acogido a la modificación del cronograma de transición y aplicación, prevista en la Resolución No. 663 de 2015.

Ahora bien, en segundo lugar, al analizar el grado de incertidumbre de las cuentas por cobrar en junio de 2017, es importante identificar los factores que generaron las

inconsistencias respecto al análisis y posible deterioro de partidas que se haya efectuado en la fecha de transición al nuevo marco normativo. De esta manera, la empresa deberá definir los siguientes escenarios, según corresponda:

- Si la empresa identifica que el cambio en la incertidumbre de las cuentas por cobrar está relacionado con la existencia a junio de 2017 de nueva información que no se encontraba disponible en la fecha de transición, se procederá a ajustar el deterioro (si existiese) de manera prospectiva, que al tratarse de un cambio en estimaciones contables, afectará el resultado de 2017. Si se determina que sobre dichas cuentas por cobrar se configura una situación con la cual expiren los derechos de cobro, por razones diferentes a su pago, se procederán a dar de baja las partidas que correspondan, también contra un efecto en el resultado del periodo.
- Si por otro lado, se identifica que en la fecha de transición hubo un fallo en el uso de la información que se encontraba disponible en ese momento, es decir, se configuró la existencia de un error contable, la empresa deberá ajustar, en junio de 2017, el valor de las cuentas por cobrar afectadas, contra la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Adicionalmente, la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como inmateriales, no se requerirá su reexpresión retractiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20172000064231 DEL 11-10-2017

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	Procedimiento contable a seguir, para reconocer las pérdidas en conciliación de glosas por servicios de salud prestados en vigencias anteriores

		Procedimiento contable a seguir, para reconocer las devoluciones de facturas por servicios de salud prestados en vigencias anteriores
--	--	---

Doctor

JOSELIN RUBIO VARGAS

Contador

ESE Departamental de Primer Nivel Moreno y Clavijo

Arauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020282, del día 20 de abril de 2017, en la cual se señala:

“· Consulta 1:

En el caso de determinar una pérdida en conciliación de glosa por venta de servicios de salud, pero que ésta venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior. Cual es procedimiento contable a realizar, bajo el nuevo marco normativo.

· Consulta 2:

En el caso de una devolución de factura en venta de servicios de salud, pero que ésta venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior. Cual es procedimiento contable a realizar, bajo el nuevo marco normativo.”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución No. 3047 del 14 de agosto de 2008 y sus modificaciones, emitida por el Ministerio de la Protección Social “Por medio de la cual se definen los formatos, mecanismos de envío, procedimientos y términos a ser implementados en las relaciones entre prestadores de servicios de salud y entidades responsables del pago de servicios de salud, definidos en el Decreto 4747 de 2007”, resuelve:

“ANEXO TECNICO N°6.

MANUAL UNICO DE GLOSAS, DEVOLUCIONES Y RESPUESTAS.

Definiciones

Glosa: Es una no conformidad que afecta en forma parcial o total el valor de la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión integral, que requiere ser resuelta por parte del prestador de servicios de salud.

Devolución: Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización, falta de epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado y servicio ya cancelado. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.

(...)

Codificación concepto general

(...)

1 Facturación. Se presentan glosas por facturación cuando hay diferencias al comparar el tipo y cantidad de los servicios prestados con los servicios facturados, o cuando los conceptos pagados por el usuario no se descuentan en la factura (copagos, cuotas moderadoras, periodos de carencia u otros), o cuando se presenten los errores administrativos generados en los procesos de facturación definidos en el presente manual.

2 Tarifas. Se consideran glosas por tarifas, todas aquellas que se generan por existir diferencias al comparar los valores facturados con los pactados.

3 Soportes. Se consideran glosas por soportes, todas aquellas que se generan por ausencia, enmendaduras o soportes incompletos o ilegibles.

4 Autorización. Aplican glosas por autorización cuando los servicios facturados por el prestador de servicios de salud, no fueron autorizados o difieren de los incluidos en la autorización de la entidad responsable del pago o cuando se cobren servicios con documentos o firmas adulteradas. Se consideran autorizadas aquellas solicitudes de autorización remitidas a las direcciones departamentales y distritales de salud por no haberse establecido comunicación con la entidad responsable del pago, o cuando no se obtiene respuesta en los términos establecidos en la presente resolución.

5 Cobertura. Se consideran glosas por cobertura, todas aquellas que se generan por cobro de servicios que no están incluidos en el respectivo plan, hacen parte integral de un servicio y se cobran de manera adicional o deben estar a cargo de otra entidad por no haber agotado o superado los toques.

6 Pertinencia. Se consideran glosas por pertinencia todas aquellas que se generan por no existir coherencia entre la historia clínica y las ayudas diagnósticas solicitadas o el tratamiento ordenado, a la luz de las guías de atención, o de la sana crítica de la auditoría médica. De ser pertinentes, por ser ilegibles los diagnósticos realizados, por estar incompletos o por falta de detalles más extensos en la nota médica o paramédica relacionada con la atención prestada.

8 Devoluciones. Es una no conformidad que afecta en forma total la factura por prestación de servicios de salud, encontrada por la entidad responsable del pago durante la revisión preliminar y que impide dar por presentada la factura. Las causales de devolución son taxativas y se refieren a falta de competencia para el pago, falta de autorización principal, falta de

epicrisis, hoja de atención de urgencias u odontograma, factura o documento equivalente que no cumple requisitos legales, servicio electivo no autorizado, profesional que ordena no adscrito en el caso de servicios ambulatorios de carácter electivo, falta de soportes para el recobro por CTC, tutela, ATEP y servicio ya cancelado. No aplica en aquellos casos en los cuales la factura incluye la atención de más de un paciente o servicios y sólo en una parte de ellos se configura la causal. La entidad responsable del pago al momento de la devolución debe informar todas las diferentes causales de la misma.

9 Respuestas a glosas o devoluciones. Las respuestas a glosas y devoluciones se deben interpretar en todos los casos como la respuesta que el prestador de servicios de salud da a la glosa o devolución generada por la entidad responsable del pago.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, 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, en la norma de Cuentas por cobrar y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

7. 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...

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

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. 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.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. 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.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- 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 fuera de texto)

Por su parte, el catálogo general de cuentas, expedido mediante la resolución 139 de 2015, de conformidad con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la resolución 414 de 2014, establece la dinámica de las siguientes cuentas:

“1319 - PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por los mecanismos de giro directo y giro previo, autorizados legalmente.

Las subcuentas con denominación “sin facturar o con facturación pendiente de radicar” se afectarán con el derecho de cobro por la prestación del servicio, con independencia de

que se genere o no la factura en el momento del reconocimiento del ingreso y, una vez se radique la facturación ante la entidad pagadora, procederá la reclasificación a las subcuentas con denominación “con facturación radicada” hasta cuando se efectúe el recaudo.

Por su parte, las subcuentas Giro directo para abono a la cartera sector salud (Cr) se afectará con los recaudos efectuados por dicho concepto y, una vez se identifique el tercero y/o el detalle de la facturación abonada, se aplicará al derecho que corresponda.

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.

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

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; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.

2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.
3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

CONSULTA 1

Como las glosas corresponden a la no aceptación de una parte de una factura o del total de ella, las Empresas deberán iniciar un proceso de justificación y conciliación a fin de recuperar integral o parcialmente el efectivo o sus equivalentes a los que se tiene derecho por la prestación de servicios de salud. Atendiendo el caso particular, dicha factura glosada y declarada como pérdida en el proceso de conciliación, se deberá dar de baja del Estado de Situación Financiera por corresponder a una cuenta por cobrar sin probabilidad de recuperación, cuando no se espera a futuro recibir beneficios económicos. Para tal efecto, la Empresa deberá disminuir el valor en libros de la cuenta por cobrar y reconocer un gasto en el resultado del periodo.

Atendiendo lo anterior, el registro contable que se deberá efectuar será mediante un débito en la subcuenta 580423-Pérdida en baja de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y su contrapartida será mediante un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1319-PRESTACION DE SERVICIOS DE SALUD, hecho que deberá explicarse ampliamente en las notas a los estados financieros.

Ahora bien, la Empresa deberá determinar si los factores que afectaron la factura en forma parcial o integral, obedecen a la existencia de errores en el proceso contable, al configurarse un error aritmético, un error en la aplicación de políticas contables o por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos económicos y los fraudes, si es el caso, y considerando que la venta fue realizada y reconocida en una vigencia anterior, el ajuste que se deberá adelantar, será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Para tal efecto, la Empresa realizará el ajuste afectando las siguientes cuentas contables 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El ajuste indicado en el párrafo anterior, se realizará siempre que el error sea considerado como material, no obstante, para aquellos errores clasificados como no material o de los cuales su reexpresión retroactiva sea considerada impracticable, por cuanto la Empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerla; no se requerirá la reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, sin embargo, se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

CONSULTA 2

De acuerdo al anexo técnico N° 6, contenido en la Resolución N° 3047 de 2008 y sus modificaciones, las causales de devolución de facturas son taxativas y afectan de forma total la factura por prestación de servicios de salud.

Ahora bien, si el prestador de servicios de salud determina que la causal de devolución no se puede justificar o subsanar, el procedimiento contable que deberá efectuar la Empresa, será mediante la disminución del valor en libros de la cuenta por cobrar y el reconocimiento del gasto en el resultado del periodo, en consecuencia, el procedimiento a realizar será similar al indicado en la conclusión a la Consulta 1 del presente documento.

No obstante, si el prestador de servicios de salud determina que la causal de devolución es susceptible de ser subsanada, la Empresa deberá evaluar la recuperabilidad de la cartera para seguir reconociéndola como activo en el Estado de Situación Financiera.

Por otro lado, si el prestador de servicios de salud determina que la cartera puede ser subsanada parcialmente, la porción recuperable seguirá considerándose como un elemento activo en el Estado de Situación Financiera, mientras que la porción no subsanable deberá darse de baja contra el gasto del periodo, para tal efecto, el procedimiento a seguir será el indicado en el presente documento.

CONCEPTO No. 20172000066831 DEL 25-10-2017

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 los intereses de cartera mayor a 60 meses

Doctora

ANGELA MARÍA CASTRO SILVA

Asesora Externa

Las Ceibas Empresas Públicas Municipales de Neiva

Neiva -Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004176-2, del día 14 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto sobre si la causación de los intereses correspondientes a cartera mayor a 60 meses puede llevarse

a cuentas de orden o debe afectar el resultado del ejercicio, esto en una Empresa de Servicios Públicos domiciliarios.

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, señala:

“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. (...)

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 completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones pertinentes. (...)

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.

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

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

(...)

6.1.1 Activos

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

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 (...)

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

Así mismo, 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, en el Capítulo I. Activos, indican:

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

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

2.3. Medición inicial

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

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de 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.

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

De igual manera 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, se incluyen las siguientes cuentas:

“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:

1- El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO

DESCRIPCIÓN

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las cuentas por cobrar que se reclasifiquen.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo de la cuenta por cobrar.
- 2- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido. (...)

4802 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la empresa que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades

controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. La subcuenta Ganancia en titularización de activos se afectará por la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

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 los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la ganancia por valoración de las inversiones y derivados, previa reversión del gasto por pérdida, si existiere. (...)

5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

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

5804 – FINANCIEROS

DESCRIPCIÓN

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; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable. (...)

8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 - Activos Contingentes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y tomando en cuenta que la información financiera deberá atender a la característica fundamental de representación fiel a que hace referencia el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, esto es que los hechos económicos presentados cumplen las condiciones exigidas para reconocer los diferentes elementos de los estados financieros, que en el caso de los activos corresponderán a que debe ser un recurso controlado, que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener beneficios económicos.

Por ello los intereses de mora de las cuentas por cobrar se deberán reconocer cuando la Entidad tenga pleno control sobre el derecho, exista un grado de certidumbre suficiente sobre el recaudo de los beneficios económicos a través de la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento y su valor pueda medirse de forma fiable. Si se determina que se cumplen las anteriores condiciones, dichos intereses de mora se reconocerán como cuentas por cobrar e ingresos por el valor de la transacción, es decir, por el valor que se espera recaudar; para lo cual se registra un débito en la subcuenta 138435 – Intereses de mora, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480233 – Intereses de mora, de la cuenta 4802 – FINANCIEROS.

Ahora bien, si con posterioridad a su reconocimiento se presentan novedades de recaudo, de acuerdo a la antigüedad y morosidad que se presenten, los intereses de mora deben ser reclasificados a cuentas de difícil recaudo, por medio de un débito en la subcuenta 138590 – Otras cuentas por cobrar de difícil cobro, de la cuenta 1385 – CUENTAS POR COBRAR DE DIFICIL RECAUDO y un crédito en la subcuenta 138435 – Intereses de mora, de la cuenta 1384 – OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por otra parte, si en una medición posterior la Entidad evidencia que existen indicios de deterioro de la cuenta por cobrar por el incumplimiento de los pagos de los intereses de mora a cargo del tercero del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, debe reconocer de forma separada, un menor valor de la cuenta por cobrar y un gasto por deterioro, cuando el valor en libros de la cuenta por cobrar supere al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados de la misma, para ello de debita la subcuenta 534790 – Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y se acredita la subcuenta 138690 – Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR.

Cuando los intereses de mora no cumplan con todas las condiciones para ser reconocidos como activos e ingresos, deben ser registrados como activos contingentes en cuentas de orden, por medio de un débito a la subcuenta 819003 – Intereses de mora, de la cuenta 8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y un crédito en la subcuenta 890590 – Otros activos contingentes por el contrario, de la cuenta 8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA(CR), hasta tanto se configuren los lineamientos anteriormente señalados para proceder al reconocimiento del ingreso y de la cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20172000074081 DEL 09-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento recursos ejecutados a través de convenios interadministrativos

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 Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento recursos ejecutados a través de convenios interadministrativos

Doctora
ALBA LUCIA MIRA M
Contadora
Canal Regional de Televisión Regional Del Pacifico Colombiano
Cali – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500043692 del 27 de septiembre de 2017 en la cual formula la siguiente

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

118

consulta:

Comedidamente solicitamos indicarnos cuál es el tratamiento contable que debemos darle al Convenio Interadministrativo No. 293 suscrito entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV y el Canal Regional Telepacífico, el objeto del contrato es “Aunar esfuerzos y recursos entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV y Telepacífico para apoyar la implementación de acciones de apropiación sobre la Televisión Digital Terrestre, TDT en los municipios de Buenaventura, Quibdó y El Tambo”: Nuestra inquietud es si debemos llevarlo con un ingreso por transferencia y registrar los gastos que se realicen en la ejecución del mismo como gastos de operación. Lo anterior debido a que los recursos que nos van a transferir no provienen del Fondo para el desarrollo de la Televisión, que son los que habitualmente manejamos con la ANTV, estos ingresos los registramos como un pasivo diferido, el cual amortizamos atendiendo a su ejecución mensual.

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

Las cláusulas 1, 2 y 3 del convenio interadministrativo 293 de 2017 suscrito entre Sociedad Televisión del Pacífico Ltda. (TELEPACIFICO) y la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV)

OBJETO: Aunar esfuerzos y recursos entre la Autoridad Nacional de Televisión ANTV TELEPACIFICO, para apoyar la implementación de acciones de apropiación sobre la Televisión Digital Terrestre, TDT en los municipios de Buenaventura, Quibdó y El Tambo.

OBLIGACIONES DE LA ANTV:

2.1 Determinar la estrategia de comunicaciones, aportar la información sobre el proceso que se requiera y acompañar a TELEPACIFICO en todo el proceso de socialización desde el punto de vista conceptual y de alcance del proceso de migración.

2.2 Contribuir con recursos económicos para el desarrollo del proyecto hasta por una suma de \$850.000.000, de acuerdo con lo indicado en el cuadro resumen de aportes.

2.3 Realizar la coordinación con las autoridades locales, de las actividades de socialización del plan de migración.

OBLIGACIONES DE TELEPACIFICO:

(...)

3.5. Reintegrar a la ANTV los rendimientos y/o saldos que se generen en la Cuenta de ahorros que para tal fin deba constituir TELEPACIFICO.

(...)

3.6. Llevar los registros contables por la ejecución de los recursos, con el propósito de facilitar su verificación por parte de la ANTV cuando así lo requiera.

3.7. Suministrar la información y documentación que solicite la ANTV para el seguimiento y verificación del cumplimiento de las obligaciones estipuladas, así como permitir las visitas que la ANTV establezca para los mismos efectos.

3.8. Presentar por escrito y radicar en la ANTV toda la documentación que se requiera para el cumplimiento de sus obligaciones.

3.9. Presentar a la supervisión, la relación de los compromisos adquiridos y ejecutados con cargo al convenio, así como el reintegro del saldo de capital no comprometido e informe final de ejecución a la terminación del plazo de ejecución del convenio.

3.10. Realizar labores y actividades necesarias para lograr que la ANTV cuente con la participación, menciones y reconocimientos a los que tiene derecho como cooperante y cogestor del proyecto.

3.11. Designar un supervisor del convenio y asignar las tareas que correspondan al equipo técnico administrativo y jurídico de TELEPACIFICO, para el correcto desarrollo de las actividades relacionadas con el objeto del presente convenio.

3.12. Ejecutar el plan de socialización conforme a las directrices de la ANTV.

3.13. Tramitar los permisos y licencias que se requieran para la ejecución del plan de migración y el evento masivo de socialización de la TDT.

3.14. Realizar por su propio medio de comunicación la promoción de la TDT y la emisión de la información relacionada con el proceso de Selección de beneficiarios, instalación y encendido en el municipio, en la forma que se acuerde con la ANTV. La construcción de los mensajes de campaña, material POP, eventos de socialización y demás, serán realizados por TELEPACIFICO de acuerdo al presupuesto entregado por la ANTV previa coordinación con el área de comunicaciones de la Autoridad.

(...)

Con relación a la normatividad contable pública se requiere efectuar el análisis sobre el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 414 de 2014, aplicable por TELEPACIFICO, y sobre el Régimen de Contabilidad Pública precedente aplicado por la Autoridad Nacional de Televisión ANTV.

MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO, EMITIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 139 DE 2014

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, emitido por la Contaduría General de la Nación mediante Resolución 414 de 2014, en relación con los principios de contabilidad, señala

“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.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2014, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, describe las siguientes cuentas, así:

“2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad para su administración.

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 139 de 2015, 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.”

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.

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”

2) Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución 354 de 2007, describe las siguientes 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.

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)

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

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

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

El reconocimiento de los convenios celebrados con entidades estatales depende de lo establecido en las cláusulas correspondientes en ese tipo de actos jurídicos, por cuanto son estas las que determinan la realidad económica subyacente para los eventos que surgen de su cumplimiento, razón por la que es indispensable aplicar el juicio profesional.

Las estipulaciones acordadas, entre otros aspectos, son las que establecen la naturaleza jurídica del acuerdo, objeto pactado, alcance del mismo, entidad responsable de la ejecución, tipo o naturaleza y cantidad de recursos que aportan las entidades participantes, los derechos y obligaciones de las partes, entidad que tiene el control sobre los recursos ejecutados, entidad que controla los bienes construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del proyecto.

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

Recursos recibidos en administración

Corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular. Por lo tanto, los recursos entregados en administración representan un derecho a favor de la entidad contable

pública que la entrega, incluyendo los rendimientos financieros que eventualmente puedan producirse y un pasivo para la entidad que los recibe.

Por lo anterior expuesto el tratamiento contable es el siguiente:

1.1 En TELEPACIFICO, entidad que le corresponde aplicar el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, con la recepción entregados por la ANTV, reconocerá un pasivo en la subcuenta 29021-En Administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, obligación que se disminuye en la medida en que cumple el cometido asignado y legaliza frente a su titular, o cuando se reintegran los sobrantes.

Los rendimientos que generen los recursos depositados en las cuentas de TELEPACIFICO, que de conformidad con lo establecido en el convenio deben ser reintegrados a la ANTV, corresponde a TELEPACIFICO registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la cuenta 2407-Recursos a favor de terceros, subcuenta 240726-Rendimientos financieros, obligación que disminuye con el reintegro de los mismos a la ANTV.

1.2 En la ANTV, teniendo en cuenta que esta entidad hace parte del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF, por la entrega de los recursos, registra a un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFFECTIVO, o la subcuenta un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si los recursos son transferidos directamente a TELEPACIFICO por la Dirección del Tesoro Nacional.

Respecto a los rendimientos financieros que se generen en las cuentas de TELEPACIFICO que no se aportan al convenio por que deben reintegrarse, la ANTV debe registrarlos mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 480535-Rendimientos sobre recursos entregados en administración, de la cuenta 4805 – FINANCIEROS. Con el giro, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

El derecho registrado por los recursos entregados en administración se extingue en la medida que TELEPACIFICO ejecute el convenio, o con el reintegro de los recursos no

ejecutados, todo ello de conformidad con las condiciones pactadas en los acuerdos contractuales o convenios.

Reconocimiento de gastos e ingresos por transferencias

Corresponde a la cesión plena del control sobre los recursos entregados, caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia, la cual puede ser condicionada o no condicionada

Transferencia 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, a la entidad que los gira, en el momento en que ordena el traslado de los mismos.

Registros en TELEPACIFICO

En este evento por el reconocimiento del derecho a los recursos registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-PASIVOS DIFERIDOS. Con la recepción, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones, 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 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, según corresponda.

Registros en la ANTV.

Con la entrega de los recursos 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, la cual debita con el giro de los recursos y acredita la subcuenta que corresponda

de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta un crédito 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS si los recursos son transferidos directamente a TELEPACIFICO por la Dirección del Tesoro Nacional.

Con la información sobre la ejecución de los recursos y cumplimiento de las condiciones por parte de TELEPACIFICO, la ANTV 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.

Transferencia no condicionada.

En este caso la transferencia está dirigida a atender gastos de funcionamiento e inversión propios del ejecutor, sin que se haya establecido condición alguna. Los registros contables en cada una de las entidades, son los siguientes:

En TELEPACIFICO

Por el reconocimiento del derecho a los recursos registra un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES y como contrapartida un crédito en las subcuentas 443005-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

A su vez, con la recepción de los recursos 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 132416-Subvenciones por recursos transferidos del gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES.

En la ANTV

Con la transferencia de los recursos, 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, 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.

CONCEPTO No. 20172000105581 DEL 20-11-2017		
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 y cálculo del deterioro en cuentas por cobrar clasificadas al costo.

Doctor

ANTONIO ARISTIZABAL GÓMEZ

Contador Público

E.S.E. Hospital Santa Ana de los Caballeros - Ansermanuevo

Ansermanuevo - Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004605-2, del día 12 de octubre de 2017, en la cual consulta en qué casos se aplica el deterioro de cuentas por cobrar clasificadas al costo y cuál sería el procedimiento para el cálculo del mismo. Tomando en cuenta que en las políticas aprobadas mediante la Resolución N° 230 del 31 de diciembre de 2015 se determinó clasificar las cuentas por cobrar al costo y por tanto en la medición inicial y en la posterior, se registrarán por el valor de la transacción.

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

CONSIDERACIONES

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el Capítulo I. Activos, anexas a la Resolución N° 414 de 2014, indican:

“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. (...)

2.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor. El rendimiento efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por cobrar por la tasa de interés efectiva, durante el tiempo que exceda el plazo normal de pago. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos convenidos con el valor inicialmente reconocido. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por cobrar y como un ingreso.

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de 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.

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

De igual manera, 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se incluyen las siguientes cuentas:

"1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido (...)

4830 – REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor (...)

5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del deterioro reconocido.

SE ACREDITA CON:

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

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que se aplica cálculo por deterioro a las cuentas por cobrar, en todos los casos en que exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, realizando dicha verificación de existencia por lo menos al final del periodo contable.

Se entenderá que cuando el valor en libros registrado de la cuenta por cobrar es mayor al valor presente de los flujos de efectivo futuros, existe deterioro, siendo éste la diferencia entre dichos valores. Para estimar el valor presente de los flujos de efectivo futuros, la entidad utilizará como factor de descuento la tasa de interés del mercado, teniendo en cuenta que en la entidad las cuentas por cobrar se encuentran clasificadas al costo.

El deterioro se reconocerá realizando registro del débito en la subcuenta 534709 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y del crédito en la subcuenta 138609 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por otra parte, si en una medición posterior, las pérdidas por deterioro disminuyen debido a eventos objetivamente relacionados con su origen, se debe disminuir el valor del deterioro acumulado, teniendo en cuenta que las disminuciones del deterioro no pueden superar las pérdidas por deterioro previamente reconocidas en el resultado. Si esta disminución sucede en el mismo periodo en el cual se había reconocido previamente el

deterioro, se procederá a registrar un débito en la subcuenta 138609 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y un crédito en la subcuenta 534709 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 5347 – DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR. Pero en caso de que se reconozca la disminución del deterioro en un periodo posterior, se debita la subcuenta 138609 – Prestación de servicios de salud, de la cuenta 1386 – DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y se acredita la subcuenta 483002 – Cuentas por cobrar, de la cuenta 4830 – REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR.

CONCEPTO No. 20172000107731 DEL 13-12-2017

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 Cuentas por pagar Venta de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para el registro de los subsidios que reciben las empresas de servicios públicos domiciliarios por parte de las Alcaldías Municipales Registros a realizar por concepto de la facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo

Doctora
ANA YOLANDA ORTIZ RAMÍREZ
Contadora Pública
Universidad Autónoma de Bucaramanga
Bucaramanga - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500025402, del día 23 de mayo de 2017, en la cual se señala:

“Solicito comedidamente el favor de indicarme el procedimiento correcto para el registro de los subsidios que recibe la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios, por parte de la Alcaldía Municipal. (Son un ingreso por transferencias o por venta de servicios)

También la parte técnica de los registros por concepto de facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo.”

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

CONSIDERACIONES

1. Procedimiento para el correcto registro de los subsidios que recibe la empresa de servicios públicos domiciliarios por parte de la Alcaldía Municipal

El artículo 367 y 368 de la Constitución Política señalan:

“Artículo 367. La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos...

Artículo 368. La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.” (Subrayados fuera de texto)

El numeral 3 del artículo 11 de la ley 142 de 1994, emitida por el Congreso de la República y “Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, define dentro del contexto de la función social de la propiedad en las entidades prestadoras de servicios públicos, la función de “facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades.”

En la misma ley se encuentra la definición de Subsidio de la siguiente forma “Diferencia entre lo que se paga por un bien o servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe.”

En su artículo 99, refiriéndose a la forma de subsidiar, se establecieron, entre otras, las siguientes reglas:

“99.1. Deben indicar específicamente el tipo de servicio subsidiado.

99.2. Se señalará la entidad prestadora que repartirá el subsidio.

99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso.

(...)

99.7. Los subsidios sólo se otorgarán a los usuarios de inmuebles residenciales y a las zonas rurales de los estratos 1 y 2; las comisiones de regulación definirán las condiciones para otorgarlos al estrato 3.

99.8. Cuando los Concejos creen los fondos de solidaridad para subsidios y redistribución de ingresos y autoricen el pago de subsidios a través de las empresas pero con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, la transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio. Para asegurar la transferencia, las empresas firmarán contratos con el municipio.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 89 de la ley 142 de 1994, referido a la aplicación de los criterios de solidaridad y redistribución de ingresos, puntualiza que “Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3.” (Subrayado fuera de texto)

En el numeral 89.1 de la misma ley se determina lo siguiente: “Se presume que el factor aludido nunca podrá ser superior al equivalente del 20% del valor del servicio y no podrán incluirse factores adicionales por concepto de ventas o consumo del usuario. Cuando comiencen a aplicarse las fórmulas tarifarias de que trata esta ley, las comisiones sólo permitirán que el factor o factores que se han venido cobrando, se incluyan en las facturas de usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y en las de los usuarios industriales y comerciales. Para todos estos, el factor o factores se determinará en la forma atrás dispuesta, se discriminará en las facturas, y los recaudos que con base en ellos se hagan, recibirán el destino señalado en el artículo 89.2 de esta ley.” (Subrayados fuera de texto)

En el numeral 73.23 del artículo 73 de la precitada ley, referida a la funciones y facultades de las Comisiones de Regulación, establece, entre otras, la de “Definir cuáles son, dentro de las tarifas existentes al entrar en vigencia esta ley, los factores que se están aplicando para dar subsidios a los usuarios de los estratos inferiores, con el propósito de que esos

mismos factores se destinen a financiar los fondos de solidaridad y redistribución de ingresos, y cumplir así lo dispuesto en el numeral 87.3 de esta ley.”

El numeral 3 del artículo 87 de la mencionada ley, referido a los criterios para definir el régimen tarifario, define: “Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a "fondos de solidaridad y redistribución", para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas.” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Ley 286 de 1996 emitida por el Congreso de Colombia y mediante la cual se modifican parcialmente las Leyes 142 y 143 de 1994, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 5º.- Las contribuciones que paguen los usuarios del servicio de energía eléctrica pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, al sector comercial e industrial regulados y no regulados, los usuarios del servicio de gas combustible distribuido por la red física pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, al sector comercial, y al sector industrial incluyendo los grandes consumidores, y los usuarios de los servicios públicos de telefonía básica conmutada pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, a los sectores comercial e industrial, son de carácter nacional y su pago es obligatorio. Los valores serán facturados y recaudados por las empresas de energía eléctrica, de gas combustible distribuido por red física o de telefonía básica conmutada y serán utilizados por las empresas distribuidoras de energía, o de gas, o por las prestadoras del servicio público de telefonía básica conmutada, según sea el caso, que prestan su servicio en la misma zona territorial del usuario aportante, quienes los aplicarán para subsidiar el pago de los consumos de subsistencia de sus usuarios residenciales de los estratos I, II, y III áreas urbanas y rurales.” (Subrayado fuera de texto)

Quedan excluidas del pago de la contribución, las entidades establecidas en el numeral 89.7 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

Si después de aplicar la contribución correspondiente a los sectores de energía eléctrica y de gas combustible distribuido por red física, para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial, hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas distribuidoras de energía eléctrica o de gas combustible distribuido por red física, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al "Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos" de la Nación (Ministerio de Minas y Energía), y su destinación se hará de conformidad con lo establecido en el numeral 89.3 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

Si después de aplicar la contribución correspondiente al servicio de telefonía básica conmutada para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas prestadoras del servicio de telefonía, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al "Fondo de Comunicaciones del Ministerio" de la Nación (Ministerio de Comunicaciones) el cual los destinará como inversión social al pago de los subsidios de los usuarios residenciales de estratos I, II y III, atendidos por empresas deficitarias prestadoras del servicio y para lo estatuido en el literal e del numeral 74.3 del artículo 74 de la Ley 142 de 1994." (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia C-086/98 de la Corte Constitucional, se establece:

"Quinta.- Regulación de los superávit en la ley 142 de 1994.

(...)

Sin distinguirse el servicio prestado, se establecía como principio general que las empresas oficiales del orden municipal, departamental o distrital que prestaran cualquier servicio público domiciliario, debían trasladar los excedentes a fondos de solidaridad y redistribución de ingresos que serían creados por los concejos municipales (artículo 89), dineros que debían destinarse a empresas de la misma naturaleza y servicio de la entidad territorial aportante. Si los fondos, después de cubrir estos costos, reportaban superávit, éste debía destinarse a las empresas de la misma naturaleza y servicio con sede en el departamento, municipio o distrito limítrofe de la aportante (artículo 82.9). "(Subrayado fuera de texto)

Complementando, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera incorporado mediante Resolución N° 414 de 2014 establece en los siguientes numerales:

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

Igualmente, las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos 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 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos 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.

7. 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.

8. 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 empresa reciba los beneficios económicos 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.

9. 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.”
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas, contenido 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece la dinámica y descripción de las siguientes cuentas contables:

“1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar (...)

2. Registros a realizar por concepto de facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo

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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

“4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de acueducto.

4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de alcantarillado.

4323-SERVICIO DE ASEO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de aseo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Procedimiento para el correcto registro de los subsidios que recibe la empresa de servicios públicos domiciliarios por parte de la Alcaldía Municipal

En virtud de lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, la cual determina que los municipios pueden conceder subsidios en favor de los usuarios de los estratos de menor capacidad económica, y la Ley 142 de 1994 donde se establece que las empresas de servicios públicos domiciliarios deberán firmar contratos con los municipios para asegurar la transferencia de recursos, los subsidios actúan como una forma de pago de la prestación de los servicios públicos domiciliarios que no cubre directamente los usuarios, servicios que constituyen la fuente de ingresos ordinarios de los prestadores de los mismos.

Ahora bien, teniendo en cuenta que todas las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios:

- Están obligadas a separar en sus facturas el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1, 2 y 3.

-Están obligadas a diferenciar en las facturas el valor del consumo, de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El procedimiento contable que las entidades de servicios públicos domiciliarios deberán llevar a cabo para el registro de la prestación del servicio corresponde a un débito en la

subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS.

Con el pago se efectúa parcialmente con el subsidio que otorga el municipio a los consumidores de los estratos de menores recursos, dentro de los límites establecidos en la ley, se procederá a registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el esquema de subsidios también incorpora una financiación con un factor adicional que cobra a los estratos 5 y 6 y al sector industrial y comercial, cuyo recaudo debe registrarse en la subcuenta 240723 Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso – servicios públicos.

En el momento de realizar los procedimientos internos a fin de cruzar el factor adicional cobrado a los estratos 5, 6 y sectores industrial y comercial, con los descuentos que por concepto de subsidios se realizan a los estratos 1, 2 y 3 por cada servicio, se debitará la subcuenta 240723 Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso – servicios públicos y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Si el valor del recaudo del factor adicional antes mencionado, es superior al importe a subsidiar en favor de los estratos 1, 2 y 3, esto significa que se genera un excedente que en efecto, la Empresa deberá girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, por el diferencial presentado, para lo cual debitará subcuenta 240723-Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos, de la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente debe considerar la aplicación de las normas específicas que para cada sector se hayan expedido, puesto que para cada tipo de servicio existen reglas que le permiten a las empresas establecer sus procedimientos de control interno en lo relacionado con estos recursos.

2. Registros a realizar por concepto de facturación mensual de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo

Los ingresos por concepto de la prestación de Servicios Públicos Domiciliarios deben ser reconocidos en el momento en que se prestan los respectivos servicios, esto es, en el momento en el cual surjan los derechos de cobro, con independencia de la fecha en el

cual se expida la factura, al paso que debe garantizarse la adecuada asociación de los ingresos con los respectivos costos dentro del período al cual correspondan.

En ese sentido, si el ciclo o periodo en la cual se presta el servicio es anterior a la fecha de la elaboración de la factura y la entidad puede medir fiablemente los ingresos correspondientes considerando el grado de avance, debe proceder a causar un crédito en la subcuentas correspondientes de las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO y 4323-SERVICIO DE ASEO y un débito en la subcuentas 131802-Servicio de acueducto de la cuenta; 131803-Servicio de alcantarillado; 131804-Servicio de aseo, de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, incluso si aún no ha expedido la factura.

CONCEPTO No. 20172000107991 DEL 14-12-2017

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 Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar Medición de la cuentas por pagar

Doctor:

ALFONSO ENRIQUE RAMIREZ HERNÁNDEZ

Gerente

Cenabastos S.A.

Cúcuta -Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500043682, del 27 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) concepto sobre hallazgos que a continuación detallo, emitidos por la Contraloría General de la República.

1. HALLAZGO No. 13 SOBRESTIMACIÓN DE LA CUENTA CONTABLE 138426. PAGO POR CUENTA DE TERCEROS

La entidad en la subcuenta contable 138426 Cuentas por cobrar, pago por cuenta de terceros, presenta al corte del 31 de diciembre de 2015, saldo por \$677,7 millones, que esta representados principalmente por:

a) Cuenta por cobrar a nombre del municipio de san José de Cúcuta por \$235,9 millones, por concepto de impuesto predial sobre los locales disponibles para la venta del Centro Comercial las Mercedes; de propiedad del Municipio de Cúcuta y cedidos a Cenabastos para su venta, escrituración y entrega física de los inmuebles, en desarrollo el convenio interadministrativo No. 921 de 2012. (...)

b) Cuenta por cobrar sin titular definido “Otros- Impuesto Predial”, que al 31 de diciembre registra valor de \$397,3 millones, por impuestos predial.

Los tres casos enumerados anteriormente suman \$672,80 millones, valor en la cual (Sic) se encuentra sobre valuada la cuenta 138426-cuenta por cobrar- pago por cuenta de terceros, por cuanto no reúnen los requisitos fundamentales para ser reconocidos como activos; si bien estos hechos corresponden a hechos pasados, la entidad demuestra tener control de estos recursos y el flujo de los beneficios económicos futuros es incierto o poco probable; en caso a) los bienes objeto del convenio interadministrativo con el municipio le fueron transferidos a Cenabastos, la titularidad, ventajas y riesgos significativos de estos inmuebles, y si estos bienes están disponibles para la venta; durante el tiempo que no se transfiera los riesgos y ventajas significativas, la carga por impuesto predial, necesariamente serán a su cargo, por consiguiente deberán ser reconocido como un gasto.

Caso b), si bien Cenabastos, ha transferido los riesgos y ventajas significativas a los prominentes compradores, quienes ya han cancelado el valor de los respectivos locales comerciales, Cenabastos, mantiene la titularidad del derecho sobre estos inmuebles en razón a que no se han protocolizadas las escrituras de traspaso y la única forma que Cenabastos puede recaudar estos recursos se da, en el momento que el tenedor requiera y solicite la protocolización de las escrituras de traspaso del derecho; Cuentas por cobrar reconocidas en la información contable en agosto de 2016, en forma global, en consecuencia no se individualizó la obligación de terceros, por ende no se encuentra incluida en la base de datos de cartera para notificar al deudor de la existencia de dicha obligación y gestionar su cobro. Deuda por impuesto predial corresponde a vigencias de 2011 a 2016; por consiguiente no es claro el control que pueda tener la entidad sobre estos recursos y menos la probabilidad de generar flujos de recursos en el futuro, dado que no se evidencia gestión efectiva en esta dirección.

En cuanto al Caso c) la cuentas por cobrar por impuesto predial (14,1 millones), según nota de contabilidad No. CEAG23717 del 31 de agosto de 2012, corresponde al generado por el lote de terreno denominado la U; lote devueltos por los compradores mediante el acuerdo de pago realizado en junio de 2011, en donde se realizaron cruces de cuentas y la entidad, tácitamente dio paz y salvo por las obligaciones contraídas por los clientes a esa fecha; en consecuencia la entidad no ostenta el control sobre los recursos y difícilmente espera que fluyan beneficios económicos futuros sobre los mismos. (...)

Basados en esta distribución se estableció que del recaudo de la cartera pendiente por concepto de estos locales, CENABASTOS S.A. recuperaría la inversión realizada en el porcentaje de distribución establecido en el acta de terminación y liquidación anticipada del convenio antes mencionado.

En caso que los opcionados compradores, quienes tienen el uso y usufructo de los locales, desistan de la operación comercial, los mismo deben ser devueltos al Municipio, por lo tanto CENABASTOS S.A. no tiene la propiedad absoluta, ni el uso, ni el usufructo simplemente fue una operación para agilizar el proceso de recuperación de cartera y a su vez de la inversión realizada.

Con relación a lo contemplado en la escritura No 3484 del 20 de diciembre de 2011, mediante la cual hacen entrega de los locales a nombre de CENABASTOS S.A. bajo condición resolutoria se establece que CENABASTOS S.A. debe vender solo a los prominentes compradores descritos en la misma y que los locales que sean devueltos por los prominentes compradores serán devueltos al Municipio, perdiendo CENABASTOS S.A. la potestad sobre los locales, razón por la cual mediante los convenios interadministrativos No 921 Julio 12 de 2012, No 1127 de fecha Octubre 01 de 2013 y No 1278 de fecha Diciembre 11 de 2014, el Municipio autorizó a CENABASTOS para realizar la administración, venta y/o arrendamiento de estos locales, dejando sin efecto la tenencia, usufructo o posesión de los mismos por parte de CENABASTOS S.A.

2. HALLAZGO No. 17. INCERTIDUMBRE DE LA CUENTA 231408 PRÉSTAMOS DE EMPRESAS NO FINANCIERAS (A).

Con fecha 13 de junio de 2006, mediante escritura pública No. 1883, Notaría Tercera del Circuito de Cúcuta, se realizó permuta del lote Bloque B de la Nueva Sexta de propiedad del Municipio de San José de Cúcuta, por el lote de terreno del antiguo IDEMA y la compraventa del lote Bloque B de propiedad del Municipio a Cenabastos, en desarrollo del convenio interadministrativo del 30 de diciembre de 2005.

Producto de esta negociación se generó obligación en favor del Municipio y a cargo de la entidad por \$3.426,7 millones, pagaderos en 20 cuotas semestrales de \$171,3 millones e interés al IPC (Índice de precios al Consumidor), e intereses moratorios a la tasa máxima vigente para el periodo en mora; la primera cuota se debería cancelar seis meses después de puesta en funcionamiento del proyecto la Nueva Sexta; Cenabastos atendió la obligación mediante el pago de 7 de las 20 cuotas que se comprometió, quedando un saldo insoluto por pagar por capital de \$2.227,3 millones.

(...) la empresa considero que estando la cuenta por pagar suspendida (...) y que la solución de la inconsistencia depende de actores independientes a Cenabastos S.A. no es posible estimar una fecha futura de desembolso y por lo tanto es imposible medir con fiabilidad el valor presente de los pagos futuros hasta cuando la situación legal se aclare y la gerencia ordene nuevamente los pagos correspondientes”.

Adicionalmente, sobre el numeral 2, reseñado anteriormente, la entidad vía telefónica amplió su consulta preguntando ¿qué intereses van a calcular si no hay fecha de vencimiento, ni certeza sobre el valor a pagar?

CONSIDERACIONES

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

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 N° 414 de 2014 y sus modificatorias, define un activo como “(...) 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 beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas 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 N° 414 de 2014 y modificatorias, en los siguientes numerales, 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. (...)

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, con un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

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

2.5. Baja en cuentas

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

El Catálogo General de Cuentas incluido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe las siguientes cuentas, así:

“1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN

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

1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO (CR)

DESCRIPCIÓN

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

Por su parte, 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 N° 414 de 2014 y sus modificatorias, define un pasivo como "(...) 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".

Sobre el reconocimiento y la medición de cuentas por pagar, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas 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 N° 414 de 2014 y modificatorias, indica:

"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.

Clasificación

Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector.

3.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, 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.

3.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo". (Subrayado fuera del texto)

Para terminar, sobre la corrección de errores, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos contenidas 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 N° 414 de 2014 y modificatorias, instituyen:

“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 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 sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa 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.

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”. (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS DE LA CONSULTA A

El Convenio Interadministrativo entre el Municipio y Cenabastos S.A. No. 1278 de 2015, establece:

“PRIMERA: OBJETO.- Encargar a CENABASTOS S.A., bajo la modalidad de mandato con representación, la administración, venta y/o arrendamiento de los locales comerciales de propiedad del Municipio adelante relacionados y de aquellos transferidos por el Municipio a CENABASTOS S.A. en la liquidación del Convenio No. 1704 de octubre de 2009, bajo Condición Resolutoria o vendidos por CENABASTOS S.A. en la ejecución del Convenio No. 921 de julio de 2012 y que fueron devueltos por los opcionados compradores, para lo cual, CENABASTOS S.A. en la ejecución del Convenio No. 921 de julio de 2012 y que fueron devueltos por los opcionados compradores, para lo cual, CENABASTOS S.A. deberá efectuar acompañamiento al proceso de financiación, arrendamiento y/o venta hasta el pago total, en el caso de venta del valor de la enajenación, el registro de la escritura de compraventa y la entrega física del inmueble. (...)

TERCERA: ALCALCE DEL OBJETO. Una vez formalizado el presente convenio interadministrativo, CENABASTOS S.A. podrá: 1. Ofrecer en el mercado inmobiliario los bienes objeto de este convenio anteriormente descritos, para lo cual desarrollará todas las acciones y estrategias que aseguren el arrendamiento o la venta de los mismos. (...) 5. Mientras los locales no hayan sido vendidos o arrendados a terceros, el MUNICIPIO asumirá la cancelación de las expensas comunes ocasionadas por la pertenencia de los locales a la propiedad horizontal del Centro Comercial Las Mercedes, para lo cual autoriza a CENABASTOS S.A. a cancelar con cargo a los recursos provenientes de las cuotas correspondientes a la venta de los locales las expensas comunes”.

Adicionalmente, el convenio interadministrativo de mutua cooperación N° 1704 firmado entre el municipio de Cúcuta y CENABASTOS S.A., firmado el 23 de octubre de 2009, establece:

“CLAUSULA PRIMERA.- OBJETO.- El objeto del presente Convenio es la administración del proyecto, adecuación y terminación de las obras de construcción, posterior socialización,

comercialización y venta a terceros de los locales, y pago a proveedores y contratistas del proyecto centro comercial Modelo. (...)

CLAUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO. En desarrollo de este Convenio el MUNICIPIO se obliga a: 2.1 Entregar sin que ello implique transferir el dominio y posesión (...)

CLAUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DE CENABASTOS S.A. En desarrollo del objeto de este Convenio CENABASTOS S.A. se obliga a: (...) 3.6 Cancelar con el producto de las ventas y/o dación en pago de los locales del centro comercial modelo, las deudas pendientes contraídas por el MUNICIPIO con los proveedores y contratistas del proyecto con anterioridad a la suscripción del presente convenio, de conformidad con la liquidación y acuerdos de pago efectuados por el MUNICIPIO y las obligaciones que sean contraídas por CENABASTOS S.A. después de la suscripción del presente convenio para ejecutar el objeto del mismo. 3.7 CENABASTOS S.A. una vez canceladas las obligaciones contraídas por el Municipio con proveedores y contratistas, y canceladas las obligaciones que sean contraídas por CENABASTOS S.A. para la adecuación, terminación y comercialización del proyecto, entregará mensualmente al MUNICIPIO hasta cubrir el valor del inmueble aportado al convenio, el SETENTA Y DOS PORCIENTO (72%) de los ingresos recibidos de las ventas de los locales, sin incluir los ingresos que se causen por la financiación que CENABASTOS S.A. otorgue a los promitentes compradores, y el valor restante después de cancelar el valor del inmueble aportado por el MUNICIPIO, será distribuido en partes proporcionales al aporte efectuado por cada uno al proyecto”.

Por su parte, el acuerdo para devolución del lote de terreno denominado sector u y cancelación promesa de compraventa del lote de terreno denominado pabellón N° 7, firmado entre Cenabastos S.A. y los señores tulio Enrique Rivera Parada y Oscar Hernando Rivera Parada, el 29 de junio de 2011, establece:

“5. A partir de la fecha de este acuerdo, el impuesto predial y demás contribuciones sobre el lote pabellón 7, quedan a cargo de los señores TULIO ENRIQUE RIVERA PARADA y OSCAR HERNANDO RIVERA PARADA”

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, para cada uno de los temas planteados se concluye:

a. Saldo de la subcuenta contable 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Para realizar el reconocimiento de una cuenta por cobrar, la empresa deberá evaluar que se cumplan la totalidad de criterios para su reconocimiento, esto es, derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades de los cuales se espera obtener que representen recursos controlados por la empresa, producto de sucesos pasados y del cual se espera obtener un beneficio económico futuro.

Si fruto de la anterior evaluación, la subcuenta contable 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, presenta saldos por conceptos que no cumplan los criterios para ser reconocidos, la empresa se encuentra frente a un error en la aplicación del Nuevo Marco Normativo, por tanto, deberá acudir a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y realizar el ajuste de la partida por el monto correspondiente en el periodo actual. Además, si el valor del ajuste es material deberá realizar reexpresión de la información financiera, de manera retrospectiva, hasta el periodo más antiguo donde se cometió dicho error.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa deberá realizar la corrección del error mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. De tal manera que, los saldos reconocidos en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR representen derechos ciertos de cobro.

Ahora bien, si la cuenta por cobrar si cumple los criterios de reconocimiento, se deberá tener presente que el incumplimiento de los pagos es una evidencia objetiva de deterioro, por lo anterior, la Empresa debe estimar el monto que a futuro espere recuperar y descontarla, en el caso de las cuentas por cobrar clasificadas a costo amortizado con la tasa de interés efectiva original, es decir la del momento del reconocimiento inicial, o en el caso de cuentas por cobrar clasificadas al costo, la tasa de interés será la aplicada a instrumentos similares, esto es, la de una cuenta por cobrar que contenga similares condiciones y/o características.

Posteriormente, el valor resultante deberá ser comparado con el valor en libros de la cuenta por cobrar, si el primero es inferior al segundo, la diferencia se contabilizará como una pérdida por deterioro en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y afectando directamente el resultado del periodo.

Así las cosas, la empresa debe registrar la estimación de deterioro de acuerdo a una de las siguientes opciones:

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría del costo: en la cuenta contable 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) con contrapartida en la cuenta del gasto 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

- Cuentas por cobrar clasificadas en la categoría de costo amortizado: en la cuenta contable 1388-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO (CR) con contrapartida en la cuenta contable 5348-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR A COSTO AMORTIZADO.

Por su parte, si una vez agotado todos los medios de recaudo y/o recuperación de dichas cuentas por cobrar, la empresa no espera a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, la deberá dar de baja del Estado de Situación Financiera y trasladarla al resultado del periodo.

b. Obligación adquirida a favor del Municipio reconocida en la subcuenta 231408-Préstamos de empresas no financieras, de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO

Para el reconocimiento de una cuenta por pagar, la partida deberá corresponder a una obligación adquirida por la empresa con terceros, originada en el desarrollo de sus actividades y de la cual se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

De acuerdo a su consulta, la obligación adquirida a favor del Municipio cumple con los criterios anteriormente indicados, por tanto, se deberá reconocer en el pasivo de la empresa clasificado en la categoría de costo amortizado, la medición corresponderá al valor nominal de la obligación que se irá incrementando por los intereses pactados, y que disminuirá con los pagos que la empresa realice.

Ahora bien, sobre la situación legal de los bienes en disputa, la entidad deberá adelantar las gestiones administrativas pertinentes, de tal manera que, se establezca la titularidad de los mismos y se defina la existencia o no de la obligación a favor del municipio.

CONCEPTO No. 20172000108831 DEL 18-12-2017

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 Cuentas por pagar

	Gastos
SUBTEMAS	Procedimiento contable para que el SETPN reconozca los recursos recibidos en administración

Doctor

HERNANDO JOSUE BENAVIDES VANEGAS

Representante Legal

Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva S.A.S

Neiva- Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500036082, del día 31 de julio de 2017, en la cual se señala:

“(…) los registros que ha venido realizando nuestra entidad se detallan a continuación:

1. Registro de los dineros girados por el municipio para el funcionamiento de la entidad.

CUENTA CONTABLE	DEBITO	CREDITO
111005 – Bancos	xxxxxxx	
245301 – Recursos recibidos en administración		xxxxxxx

2. Causación de la ejecución de los recursos. ej: Honorarios revisoría fiscal

CUENTA CONTABLE	DEBITO	CREDITO
245301 – Recursos recibidos en administración	xxxxxxx	
242552 – Honorarios		xxxxxxx

3. Pago de la ejecución

CUENTA CONTABLE	DEBITO	CREDITO
111005 – Bancos		xxxxxxx
242552 – Honorarios	xxxxxxx	

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos de manera cordial que nos indique si estamos realizando de manera adecuada los registros contables de acuerdo con el concepto y la instrucción antes mencionada.”

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

CONSIDERACIONES

El decreto 410 del 27 de marzo de 1971, emitido por la Presidencia de la República de Colombia y “Por el cual se expide el Código de Comercio”, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 512. DERECHO DE REVISIÓN DEL PARTICIPE NO GESTOR. En cualquier tiempo el partícipe inactivo tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión.”

Ahora bien, el certificado de existencia y representación legal del Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva S.A.S. SETP Transfederal S.A.S., certifica como objeto social el siguiente:

“La sociedad tendrá por objeto social principal, planear ejecutar, poner en marcha y desarrollar el sistema estratégico de transporte público SETP del municipio de Neiva, de conformidad con lo establecido en el decreto nacional 3422 de 2009, el documento CONPES 3756 del 02 de agosto de 2013 y las normas que lo reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan, propendiendo por una movilidad segura, equitativa, integra, eficiente, accesible y ambientalmente sostenible en el municipio de Neiva y su área de influencia. Para tal efecto podrá llevar a cabo todas aquellas actividades de naturaleza civil, comercial y financiero, así como los trámites judiciales o administrativos que sean necesarios para el desarrollo del proyecto, por lo cual podrá realizar la ejecución de cualquier actividad u obra necesario para el sistema estratégico de transporte público-SETP del municipio de Neiva, que puede ejecutarse a través de terceros...” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el acto constitutivo de la sociedad por acciones simplificada denominada Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva S.A.S-SETP TRANSFEDERAL S.A.S. prescribe:

“Artículo 4° PATRIMONIO.

(...)

PARÁGRAFO 1°. La sociedad SITEMA ESTRATÉGICO DE TRANSPORTE PÚBLICO DE NEIVA S.A.S-SETP TRANSFEDERAL S.A.S. garantizará la adecuada administración de los recursos provenientes de los aportes de las entidades públicas participantes en el SETP del orden

local, regional o nacional, para tal efecto constituirá un encargo fiduciario de conformidad con lo estipulado en el Art. 6° del Decreto 3422 de 2009 o las normas que lo reglamenten, modifiquen, adicionen o sustituyan.

Por su parte, el Decreto No. 0986 de 2013 de la Alcaldía de Neiva “Por el cual se crea y constituye una sociedad por acciones simplificada S.A.S. en calidad de Ente Gestor del Sistema Estratégico de Transporte Público para el Municipio de Neiva”, establece:

“Que el Decreto 3422 de 2009 contempla la constitución de una entidad que asuma la función de Ente Gestor que tendrá como objeto principal el desarrollo del Sistema Estratégico de Transporte Público – SETP – del Municipio de Neiva, propendiendo por una movilidad segura, equitativa, integrada, eficiente, accesible y ambientalmente sostenible en el Municipio de Neiva y su área de influencia.”

(...)

Artículo 1º.-CREACIÓN DE LA ENTIDAD GESTORA. Crease y constitúyase una Sociedad por Acciones Simplificada S.A.S. de las que trata la Ley 1258 de 2008, denominada SISTEMA ESTRATÉGICO DE TRANSPORTE PÚBLICO DE NEIVA S.A.S. – SETP TRANSFEDERAL S.A.S., que asumirá la función de Ente Gestor de este sistema de transporte en el Municipio de Neiva, la cual tendrá personería jurídica, autonomía administrativa, financiera, presupuestal y patrimonio propio; no obstante podrá recibir recursos de otras entidades públicas de cualquier nivel o sector, en la conformación de los aportes necesarios para la implementación del Sistema Estratégico de Transporte Público de Neiva de conformidad con lo establecido en el Decreto 3422 de 2009.

Parágrafo: Las actividades de regulación del SETP estarán a cargo de la autoridad de transporte municipal o quien ella delegue.” (...)

Numeral 7.2. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL MUNICIPIO

(a) Hacer entrega de los recursos (...)

(...)

(p) El Municipio se compromete a garantizar los recursos necesarios para que el Ente Gestor funcione adecuadamente y por ende, a realizar las gestiones correspondientes para incluir en cada año las apropiaciones presupuestales requeridas que le permitan al Municipio asumir este compromiso.

Numeral 7.3. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL ENTE GESTOR

(a) Administrar y ejecutar los recursos aportados por la Nación y el Municipio (...)

(g) Presentar, para visto bueno de la dependencia que el Ministerio de Transporte designe, una propuesta de flujo de desembolsos mensualizado de cada una de las vigencias (...)

Por otro lado, 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 y sus modificaciones, 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.

(...)

Igualmente, 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, Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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.

2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la empresa 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. ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas lo siguiente:

A Transfederal S.A.S. le corresponde reconocer el derecho por los recursos que el Municipio le aporta sus gastos de funcionamiento, mediante 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 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Cuando el Municipio gire a Transfederal S.A.S. tales recursos, registrará la entrada de estos mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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.

Ahora bien, cuando Transfederal S.A.S. reconozca el importe de los honorarios del Revisor, bajo el entendido que éstos hacen parte de su funcionamiento, debe registrar un gasto debitando 510502-Honorarios, de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, sin perjuicio de reconocer los descuentos y retenciones que se deriven de tales hechos económicos. Al momento de efectuar el pago, se debita subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y se acredita la subcuenta que corresponda, de La cuenta 1110- DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20172000110391 DEL 20-12-2017

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	Depuración de la cartera a causa de antigüedad de la cartera y cartera de difícil cobro.

Doctora

JOHANNA MARIA CAZARES HERNÁNDEZ

Profesional especializado 03- Gestión de Cartera

Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. – IBAL S.A E.S.P

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050412, del 15 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

La empresa IBAL S.A E.S.P OFICIAL actualmente cuenta con una cartera muy antigua y de difícil cobro:

- A) Existen usuarios con bastantes períodos en mora, que en ocasiones exceden la competencia de la jurisdicción coactiva.
- B) Se imposibilita realizar un cobro efectivo especialmente a los usuarios que se encuentran en zonas de difícil acceso, por la situación socioeconómica precaria, por falta de titulación de predios y actualización de dominios, ya que la mayoría de nuestros deudores se encuentran dentro del estrato 1 y 2.

En consecuencia le solicito de manera atenta que se sirvan indicar las medidas, procedimiento y fundamentos jurídicos en que se debe basar la empresa para proceder al castigo o depuración de la cartera a causa de antigüedad de la cartera y cartera de difícil cobro, esto con el fin de realizar el trámite conforme a derecho y demás normas técnicas que ustedes como expertos y ente de control conocen, y así poder realizar las actuaciones requeridas de forma eficiente, eficaz y con validez, evitando así inconvenientes a futuro, con los entes de control y regulatorios.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.3.1– Soportes documentales del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.3.1 Soportes documentales.

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública 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.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

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.

Por otra parte, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la resolución 193 de 2016, 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.

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando

lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

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

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, establece:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicios;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

La descripción y la dinámica de la cuenta 5804- FINANCIEROS, señala:

CUENTA 5804

DESCRIPCIÓN

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; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la causación por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la pérdida por valoración de activos y pasivos financieros, previa reversión de la ganancia, si existiere.

SE ACREDITA CON:

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

La descripción y la dinámica de la cuenta 1318- PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, establece:

CUENTA 1318

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las rebajas y descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es competencia de la Contaduría General de la Nación definir los fundamentos jurídicos por usted solicitados, toda vez que los propósitos de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación están orientados a determinar los criterios reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos. Para ello debe recurrir al área jurídica de su entidad y evaluar conjuntamente con ellos, si de conformidad con las normas de carácter superior que le son aplicable a esa entidad, se configuran o no los eventos que son contemplados como causas para la depuración contable.

Respecto a las medidas y al procedimiento contable, la empresa para depurar la cartera a causa de la antigüedad y de difícil cobro debe adelantar las gestiones necesarias para recuperar estos recursos económicos aplicando los numerales 3.2.3.1 Soportes documentales, 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y en caso de no ser viable su recuperación, debe evaluar si se configura alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016.

En caso que de la evaluación se determine que procede la baja de alguno(s) de los

derecho(s), la empresa deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. En caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

CONCEPTO No. 20172000110661 DEL 21-12-2017

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 Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos generados en la prestación de servicios de salud

Doctora
KETY HERRERA MESTRA

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500017792, del 03 de abril de 2017, mediante la cual plantea que una Empresa Social del Estado (ESE), genera ingresos tanto por el desarrollo de contratos por capitación, en los cuales la entidad recibe montos fijos iguales por un determinado periodo, indistintamente del número de usuarios; y, adicionalmente, por servicios prestados de forma eventual a usuarios que los solicitan.

La entidad no cuenta con un software adecuado que elabore la factura para aquellos usuarios que solicitan de forma eventual servicios de la ESE, y además, frente a las facturas generadas por la capitación, que en su mayoría no se radican oportunamente ante la Entidad Promotora de Salud correspondiente, son susceptibles de tener glosas (valores deducidos por objeciones).

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál sería la estimación más fiable del valor de los ingresos generados por la ESE, considerando las diversas condiciones respecto a la naturaleza de los mismos, así como a su facturación.

CONSIDERACIONES

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

“(…)

4.1 Características fundamentales

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

4.1.1 Relevancia

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

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

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 están interrelacionados. Así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

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 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.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABIUDAD PÚBLICA

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

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la empresa.

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.

(...)

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

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

(...)

6.14 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 de 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.

(...)” (subrayado fuera del texto).

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

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

1.1. Reconocimiento

El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos 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:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos 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.

(...)

1.2. Medición

Los ingresos se medirán por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas y/o descuentos condicionados y no condicionados.

(...)

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:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

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; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a

lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el anexo a la Resolución N° 193 de 2016 - Procedimiento para la evaluación del control interno contable, establece que:

“(…)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(…)

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.

(…)

3.2.3 Sistema documental

(…)

3.2.3.1 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.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

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

(...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

En concordancia con la Resolución N° 193 de 2016 relativa al Procedimiento para la evaluación del control interno contable, las empresas deben asegurar que todas las transacciones se encuentren debidamente soportadas documentalmente, por ejemplo, con las facturas correspondientes en este caso, contando con todas las exigencias legales aplicables para dicha documentación. Para ello, las entidades deben ajustar sus procedimientos operativos y sus manuales de funciones y políticas, de cara al cumplimiento y aplicación integral del Régimen de Contabilidad Pública.

No obstante, de llegar a presentarse dificultades de carácter excepcional que impidan disponer de primera mano tales documentos, debe tenerse presente que de acuerdo con el nuevo Marco Normativo y para todos los efectos contables, debe prevalecer el principio de esencia sobre la forma, razón por la cual, la facturación no puede constituirse como el parámetro único a considerar para realizar la medición y el reconocimiento de los ingresos, y en consecuencia la entidad deberá implementar los mecanismos necesarios para suplir dichas eventualidades y garantizar la integridad del proceso contable.

En línea con lo anterior, atendiendo a las características de los servicios prestados por la empresa, la medición de los ingresos por capitación se hará con base en el monto total del contrato, y dado que está compuesto por la realización de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, independientemente de cuándo se dé la radicación de

las facturas correspondientes ante la Entidad Promotora de Salud. Por su parte, la medición de los ingresos generados en la prestación de los servicios solicitados de forma específica por ciertos usuarios, se hará en función del valor determinado para cada uno de ellos, y su reconocimiento se realizará una vez el servicio haya sido prestado, también con independencia del momento de facturación.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000063891 del 09-10-2017

3.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20172000000251 DEL 05-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los impuestos departamentales pagados en la adquisición de inventarios.

Doctora
LUZ MIRYAM RINCÓN SOTELO
Subgerente Financiera
Empresa de Licores de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500063912, del 20 de septiembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable y fiscal de impuestos departamentales pagados en la adquisición de alcohol extraneuro para la elaboración de bebidas alcohólicas y ventas a granel.

CONSIDERACIONES:

El artículo 4° de 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:

“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)

El numeral 9.2.1 de la Norma inventarios del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:

“9.2.1 Costo de adquisición

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que todos los impuestos pagados directamente atribuibles a la adquisición de alcohol extraneuro para la elaboración de bebidas alcohólicas y ventas a granel, que no sean recuperables posteriormente a través de devolución o compensación, deben registrarse contablemente como un mayor valor del inventario.

Por otro lado, es necesario mencionar que por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º

de la Ley 298 de 1996, a la 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 CGN.

Por lo señalado anteriormente, excede las competencias funcionales de la CGN emitir un concepto sobre el tratamiento fiscal de los impuestos departamentales pagados en la adquisición de inventarios.

CONCEPTO No. 20172000043811 DEL 02-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios Costos de ventas Costos de transformación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Asociación de costos y gastos a los centros de costos definidos por la entidad contable pública

Doctora
ESMERALDA SALCEDO DÍAZ
Contadora
ESE Hospital Regional de San Gil
San Gil - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500027092, del día 7 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“1. Si nos podría enviar reglamentación con todo lo relacionado a costos.

2. Una inquietud: En el centro de costo apoyo diagnostico – Farmacia la distribución de la venta de medicamentos se contabilizan a este centro de costo o en donde se genera la prestación del servicio, (el área en el cual se consume)”.

CONSIDERACIONES

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

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, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, relativo a los principios de contabilidad pública, señala:

“Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Así mismo, respecto a los costos indica:

“Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período 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)

En complemento, los instrumentos necesarios para realizar el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación del sistema de costos que tenga implementado la entidad se encuentran en la Norma de inventarios, en el numeral 9 del Capítulo 1. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y en el Catálogo General de Cuentas, en lo que respecta a las descripciones y dinámicas de las Clases 6-COSTOS DE VENTAS, 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y el Grupo 15-INVENTARIOS, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

CONCLUSIONES

La CGN no ha emitido norma específica sobre sistemas de costos ni ha exigido una metodología específica, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, correspondiendo a las Entidades efectuar los desarrollos metodológicos apropiados a las particularidades de sus operaciones, los

procedimientos operativos implementados y las posibilidades determinadas por la disponibilidad de recursos humanos, tecnológicos y financieros.

Desde esta perspectiva, en la regulación expedida por la CGN se encuentran creados los instrumentos necesarios para realizar el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación del sistema de costos, a través de la norma de Inventarios contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, e instrumentalmente se encuentra las descripciones y dinámicas de las Clases 6-COSTOS DE VENTAS, 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y el Grupo 15-INVENTARIOS, incorporadas en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, todo lo cual se encuentra disponible en la pestaña RCP/RCP EN CONVERGENCIA CON NIIF – NICSP de la página web www.contaduría.gov.co.

Ahora bien, en la implementación de un sistema de costos es fundamental que las entidades cuenten con una estructura de centros de responsabilidad, entendidos como las unidades básicas objeto de medición de alguna operación de interés para la entidad, que permitan establecer un control sobre las operaciones, razonabilidad en la asignación de recursos y suministro de información más detallada que mejore la toma de decisiones. Como complemento, la entidad deberá definir bases adecuadas de asignación o direccionadores para que cada costo o gasto a distribuir tenga correlación con el centro de responsabilidad donde efectivamente se materialice el consumo o aplicación, con el fin de dar cumplimiento a la esencia del sistema de costeo.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir los lineamientos de asociación de los costos o gastos incurridos para que la distribución de las erogaciones se realice apropiadamente, acorde con sus circunstancias y condiciones particulares, dando cumplimiento a la normatividad contable contenida en el RCP.

CONCEPTO No. 20172000064761 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Registro de la Subcuenta Otros

Señora

ERLIZ YASMIN MEZU LARRAHONDO

Contador Público

Empresa Social del Estado Quilisalud ESE

Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041992, del 15 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

La EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO QUILISALUD E.S.E identificada con Nit. 817.003.532-4, cuyo objeto social es la prestación de servicios de salud, ubicada en Santander de Quilichao-Cauca, inició su periodo de aplicación del Nuevo Marco Normativo, para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que No captan ni Administran Ahorro del Público el 1 de enero de 2017.

Una vez realizada la revisión y el análisis del Nuevo Catálogo General de Cuentas no encontró en el grupo de cuentas 15 inventarios y específicamente en la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS, alguna Subcuenta donde se pudieran incluir los elementos y útiles de papelería en general, papelería pre-impresa, elementos de cafetería.

Debido a esta situación, se tomó la decisión de incluir estos materiales y suministros dentro de la subcuenta 141590 OTROS MATERIALES Y SUMINISTROS

En este orden de ideas, los saldos que arrojan esta cuenta al 31 de agosto de 2017, son los siguientes:

Valor total Cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS	\$307.361.026.92	(100%)
Valor total subcuenta	57.200.595.32	(19%)

Esta Subcuenta incluye:

Útiles de escritorio y papeles en General	\$29.272.808.75
Papelería pre-impresa	\$27.927.786.56

Como se puede observar, el total de la subcuenta 141590 OTROS MATERIALES Y SUMINISTROS Papelería e Impresos representa el 19% por la cual no aplica la disposición emitida por la Contaduría General de la Nación, mediante la incorporación del Marco Conceptual y las Normas de la Resolución 414 del 2014, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 356 de septiembre de 2007, frente a la utilización de las subcuentas denominadas OTROS, la cual 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”

Por lo anterior, solicitamos de manera muy respetuosa, que la CONTADURIA GENERAL DE LA NACION, nos dé un concepto técnico a que otra cuenta se puedan registrar estos materiales o se evalúe la pertinencia de crear una SUBUENTA, para registrar en ella, todos los suministros e insumos que adquiera la entidad y que tenga que ver con papelería e impresos.

CONSIDERACIONES

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 N° 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 2015.3 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:

1514-MATERIALES Y SUMINISTROS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los materiales y suministros adquiridos.
- 2- El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios.
- 4- El valor de los materiales reintegrados del proceso de producción de bienes y prestación de servicios.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios.
- 2- El valor de los materiales devueltos a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los materiales y suministros adquiridos, o con los elementos consumidos o utilizados en los materiales y suministros producidos

CONCLUSIONES

El nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de Otros en el 5% 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.

Por lo anterior los conceptos sobre los cuales efectivamente no se dispone de una subcuenta específica, deben continuar registrándose en la subcuenta denominada “otros...”, si se advierte que la norma por usted invocada no fue retomada en el nuevo Marco Normativo. En notas a los estados financiero deberá revelarse la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

La CNG no considera pertinente crear una cuenta contable para el registro de los suministros relacionados con papelería, impresos y elementos de cafetería teniendo en cuenta que la empresa Social del Estado Quilisalud ESE tiene identificados estos rubros dentro de la subcuenta 151490 Otros materiales y suministros de la cuenta 1514 MATERIALES Y SUMINISTROS.

CONCEPTO No. 20172000105471 DEL 17-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Inventarios Cuentas de orden deudoras - activos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la ceniza generada como residuo del proceso de generación de energía eléctrica a carbón, y almacenada en silos o ubicada en patios.

Doctor

HENRY WILLIAM CRUZ CASAS
Primer Suplente de Presidencia
E.S.P. Gestión Energética S.A.
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004523-2, del día 9 de octubre de 2017, en la cual consulta,

“1. ¿Es correcta la aplicación del Marco Normativo al NO realizar el reconocimiento de la ceniza depositada como inventario dentro de los Estados Financieros de la entidad?

2. ¿Es correcto el tratamiento contable que las cantidades de ceniza se reconozcan en cuentas de orden como activo contingente y en caso de que la entrada de beneficios económicos sea prácticamente cierta se proceda al reconocimiento del ingreso y del activo en el periodo que ocurra?”

Ello tomando en cuenta que, Gestión Energética S.A. – GENSA S.A. es la propietaria de las Unidades I, II y III de la central térmica a carbón – Termopaipa, que cuenta con una capacidad instalada de 171 Mw térmicos a carbón, y en cuyo proceso de producción de energía se genera un residuo representado en las cenizas volátiles. Por lo cual en la búsqueda de una solución de largo plazo a la problemática del pasivo ambiental se adelantó estudio de factibilidad de un proyecto, en el cual se concluyó que con la realización de inversiones en plantas de beneficio de ceniza (tecnología de separación de alto voltaje, seleccionada con los criterios de: máximo aprovechamiento de cenizas, bajos niveles de inquemados en el producto final, racionalidad del monto de la inversión y facilidades en el proceso de implementación), era posible mejorar la calidad tanto de la ceniza seca almacenada en los silos, como la ceniza húmeda acopiada en los patios; haciendo viable estructurar un negocio de comercialización del pasivo ambiental a largo plazo.

La entidad cuenta con dos tipos de ceniza, por un lado está la ceniza seca, que es toda la ceniza que se produzca durante el término de duración del contrato, como resultado del proceso de generación de energía eléctrica que adelanta GENSA en Termopaipa, y la cual será almacenada en los silos. De otra parte está la ceniza depositada, que es aquella ceniza que se encuentra almacenada y humedecida para su disposición en los patios de acopio ubicados en las instalaciones de Termopaipa, además de la ceniza de fondo o bottom ash el cual es el material que no ha hecho combustión que se deposita en el fondo de la caldera o cenicero.

Para llevar a cabo el negocio de comercialización de estos tipos de ceniza, GENSA firmó el contrato 041 del 2 de mayo de 2012 con ALIENERGY S.A., el cual tiene como objeto: “GENSA se obliga a vender a ALIENERGY y éste a adquirir de ella, toda la ceniza seca extraída y toda la ceniza depositada, en el estado en que se encuentra, producida como residuo del proceso de generación de energía eléctrica de las Unidades I, II y III de la central termoeléctrica Termopaipa para su posterior beneficio y comercialización.”

En el párrafo 3 de la cláusula primera del contrato se indica que GENSA no se compromete a entregar una cantidad ni calidad determinada de ceniza, sino única y exclusivamente aquella que se produzca durante el proceso de generación, acorde a su despachabilidad, así como aquella acopiada en sus patios, en las condiciones en que se encuentre. La cantidad de ceniza que GENSA entregará en cumplimiento del contrato antes mencionado, corresponde a la totalidad de la ceniza que se produzca durante el proceso de generación de energía eléctrica con las unidades I, II y III de Termopaipa, la ceniza deberá ser retirada por ALIENERGY al tiempo que se produzca, y la totalidad de la ceniza depositada en los patios de acopio, la cual será retirada por ALIENERGY en un lapso no superior a 10 años, contados a partir de la firma del contrato, y cuya cantidad está estimada en un millón ochocientas mil (1.800.000) toneladas. Para el retiro de la ceniza depositada en los patios respectivos, los cuales están reconformados, ALIENERGY deberá presentar el debido plan de manejo ambiental, aprobado por la autoridad ambiental competente para actividades que esta extracción implique.

Así mismo, la cláusula segunda del contrato, que está relacionada al precio de la ceniza señala que GENSA y ALIENERGY acuerdan que el precio base de inicio del contrato será, para la ceniza seca, un valor de catorce mil pesos (\$14.000) por tonelada; y para la ceniza depositada, un valor de tres mil pesos (\$3.000) por tonelada, precios expresados en pesos contantes del año 2012 e indexados anualmente con el IPC. Este valor de venta se establece partiendo del supuesto que ALIENERGY debe invertir en la instalación de una planta de beneficio de ceniza (tecnología de separación por alto voltaje), por un valor mínimo de (USD 6.000.000), y que dicha inversión deberá ejecutar dentro de los cinco primeros años de vigencia del contrato.

Según lo establecido en el contrato se estima que la venta de ceniza será de aproximadamente 1.800.000 toneladas, que incluyen la ceniza seca y la ceniza depositada, sin embargo, a septiembre de 2017 no se han obtenido ingresos por concepto de venta de ceniza depositada (ubicada en el patio de ceniza), dado que no se han realizado las inversiones inicialmente establecidas y el proceso de depuración de la ceniza (extracción de los residuos) es altamente costoso y requiere de un plan de manejo ambiental que a la fecha no se ha realizado y podría no llegarse a obtener una licencia ambiental.

En comunicación telefónica con la doctora Clemencia Hurtado, Líder de finanzas corporativas de la entidad, solicita se emitalineamiento para el reconocimiento de la ceniza almacenada tanto en silos como en los patios, y no únicamente se haga referencia a la ceniza depositada en los patios.

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, contenido en la Resolución 414 de 2014, señala:

“6. DEFINICION, RECONOCIMIENTO, MEDICION, REVELACION Y PRESENTACION DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

Los estados financieros reflejan los efectos de las transacciones y otros sucesos agrupados por elementos. Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento financiero son los ingresos, los gastos y los costos.

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. (...)

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 efectivos 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, 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, en el Capítulo I. Activos, contenidas en la Resolución N° 484 de 2017, indican:

“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 o, b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos.

9.2. Medición inicial

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

9.2.1. Costo de adquisición

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

En el caso de los productos agrícolas, el costo de adquisición corresponderá al valor razonable menos los costos de disposición, en el momento de la cosecha o recolección, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Activos Biológicos.

Cuando se adquiera un inventario 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.

9.2.2. Costos de transformación

Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

(...) Cuando el proceso de producción dé lugar a la fabricación simultánea de más de un producto y los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá, entre los productos, el costo total en que se haya incurrido hasta el punto de separación, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución podrá basarse en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, o como producto terminado. En caso de que los subproductos no posean un valor significativo, podrán medirse al valor neto de realización, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. (...)

9.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar 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 costo de reposición cuando la 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. En caso contrario, el valor de las materias primas y suministros no se ajustará.

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. (...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.” (Subrayados fuera de texto)

En relación a los activos contingentes, el en el Capítulo III. Activos y Pasivos Contingentes, señala:

“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.

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.

1.2. 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:

- a) una descripción de la naturaleza del activo contingente;
- b) 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
- c) el hecho de que sea impracticable revelar una o más de las informaciones contenidas en el literal b).” (Subrayados fuera de texto)

De igual manera 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, se incluyen las siguientes cuentas:

“1505 – BIENES PRODUCIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta. (...)

4202 – PRODUCTOS DE MINAS Y MINERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la venta de bienes extraídos en el desarrollo de actividades mineras. (...)

6205 – BIENES PRODUCIDOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la producción de bienes vendidos durante el periodo contable, incluyendo los productos agrícolas provenientes de activos biológicos. (...)

8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

8905 - ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 81 - Activos Contingentes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye de acuerdo al tipo de ceniza que se genera en el proceso, así:

- Ceniza seca almacenada en silos

Una vez se obtiene la ceniza, en el proceso de generación de energía eléctrica con carbón, y sea almacenada en los silos, se procederá a realizar el reconocimiento como parte del inventario de la entidad, para lo cual se procederá a realizar el registro en la subcuenta 150590 – Otros bienes producidos de la cuenta 1505 – BIENES PRODUCIDOS.

Una vez se ejecute la venta de la ceniza almacenada se realizará el registro del costo de ventas, debitando la subcuenta 620590 – Otros bienes producidos de la cuenta 6205 – BIENES PRODUCIDOS y acreditando la subcuenta 150590 – Otros bienes producidos de la cuenta 1505 – BIENES PRODUCIDOS.

El ingreso por dicha venta se registrará por medio de un crédito en la subcuenta 420290 – Otros productos de minas y minerales de la cuenta 4202 – PRODUCTOS DE MINAS Y MINERALES y un débito en las cuentas de los grupos contables 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO o 13 – CUENTAS POR COBRAR, según corresponda a la forma en que se efectuó el pago.

- Ceniza húmeda acopiada en patios

Tomando en cuenta que la ceniza depositada es aquella que se encuentra almacenada y humedecida para su disposición en los patios de acopio, y que para su retiro se debe presentar un plan de manejo ambiental, aprobado por la autoridad ambiental competente y a la fecha no se ha realizado, así como tampoco se ha cumplido con las inversiones inicialmente establecidas y que el proceso de depuración de la ceniza (extracción de los residuos) es altamente costoso, y debido a ello no se podría llegar a obtener licencia ambiental.

Ahora bien, para poder realizar el reconocimiento de la ceniza antes mencionada como parte del inventario de la empresa, en primera medida se deben cumplir los criterios definidos para los activos 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, donde se requiere tener el control sobre los recursos por parte de la entidad, que de dichos recursos se puedan obtener beneficios económicos futuros, y que su valor se pueda medir de forma fiable. Se puede observar que la ceniza húmeda efectivamente se encuentra bajo el control de la entidad, toda vez que ésta está en la capacidad de disponer de la ceniza según sus criterios y necesidades; así mismo puede obtener beneficios económicos futuros por medio de la venta de la ceniza a un tercero, como lo soporta el contrato 041 del 2 de mayo de 2012 firmado con ALIENERGY S.A.; pero en relación con la medición fiable no es posible efectuarla con certeza, puesto que aunque en el contrato de venta firmado, existe un precio fijo a cobrar por tonelada, no es viable conocer como inventario ceniza húmeda que se posee, puesto

que dada la falta de condiciones ambientales para materializar la venta, se imposibilita el ingreso de flujos de efectivo.

En el caso de que no se cumpla con uno de los criterios definidos en el Marco Conceptual, un activo no se podría reconocer como parte de los estados financieros, pero se podrá revelar en las notas de los mismos de acuerdo con lo indicado en la Norma de Activos Contingentes del Marco Normativo de la Resolución N° 484 de 2017, la cual indica que es un activo contingente aquel activo que su existencia depende de la ocurrencia o no de eventos futuros que no se encuentran enteramente bajo control de la empresa, como es el caso de la licencia ambiental que sujeta la movilización de la ceniza acopiada y las inversiones que debe realizar la empresa adquirente. Así mismo se indica que para revelar un activo como activo contingente debe ser posible realizar la medición de dicho activo, que para el caso de la ceniza húmeda no es posible realizar, dado que no se conoce la cantidad exacta, en toneladas, que se dispone para la venta.

Por lo anteriormente dicho, la ceniza húmeda que se encuentra acopiada en los patios, no cumple con los criterios para ser reconocida como parte de los activos de la empresa, y de igual manera sucede con los requerimientos de los activos contingentes, razón por la cual no se debe tener en cuenta para la elaboración de los estados financieros de la entidad lo relacionado a este tipo de ceniza, siempre y cuando se continúen presentando las situaciones descritas.

Cabe aclarar que la entidad debe adelantar evaluaciones de forma continua para asegurar que los estados financieros reflejan su realidad económica, y en el caso de que algún activo no haya cumplido en un principio los criterios para ser reconocido o revelado en la fecha de presentación de los estados financieros, lo puede ser en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento o revelación. En el caso de que la ceniza cumpla los criterios para ser revelada como activo contingente se registrará debitando la subcuenta 819090 – Otros activos contingentes, de la cuenta 8190 – OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590 – Otros activos contingentes por el contrario, de la cuenta 8905 – ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Y en caso de que se cumplan la totalidad de criterios para reconocerse como activo, se realizará de acuerdo al procedimiento indicado para la ceniza seca almacenada en silos.

3.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20172000000301 DEL 05-01-2017

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 Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios recibidos a través de contratos de comodato

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes utilizados para la prestación de servicios públicos domiciliarios entregados a través de contratos de comodato.

Doctor
Sergio Jesús Amaris Fernández
Gerente
Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P.
Barrancabermeja - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500054532, del 8 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de incorporar en la situación financiera de la Empresa los bienes entregados en comodato por parte del Municipio de Barrancabermeja para la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

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

CONSIDERACIONES

En primer lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala:

“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)

En segundo lugar, el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, aplicable a las entidades de gobierno, 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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, estableció el reconocimiento contable de los hechos financieros y económicos que se derivan de contratos de comodato, cuando la entidad comodante es una entidad de gobierno, así:

“...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 el potencial de servicios del activo a la comodatario; 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 comodatario 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 de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las entidades inmersas en los contratos de comodato, razón por la cual se requiere que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. y el Municipio de Barrancabermeja, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente.

Del consenso efectuado entre las dos entidades, podría determinarse que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. controla la infraestructura si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de los mismo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes a la infraestructura.

Así mismo, podría concluirse que el Municipio de Barrancabermeja ejerce control de la infraestructura, si tiene la capacidad para usarla o definir el uso que Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. debe darle para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, evaluando entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a la infraestructura o la capacidad de Aguas de Barrancabermeja S.A. E.S.P. 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.

Por lo anterior, es menester de las partes que intervienen en el contrato de comodato, 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.
- b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo.
- c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, y esta a su vez controla o regula los servicios que debe proporcionar el comodatario con el activo, así como los destinatarios y el precio de los mismos y controla 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 contrato.

Definido lo anterior, las partes deben aplicar el tratamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

CONCEPTO No. 2017200000601 DEL 11-01-2017

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
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el reconocimiento de inmuebles utilizados por Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E. cuyo titular es el Distrito Capital

Doctora
CARMEN ELISA GARCÍA JIMÉNEZ
Profesional Área de Contabilidad

Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente E.S.E.
Bogotá D.C.

Me refiero a su petición radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2016550007422-2, de fecha 9 de noviembre de 2016, en la que solicita concepto respecto del procedimiento contable que debe aplicar la Subred Centro Oriente ESE, para el reconocimiento de inmuebles utilizados por ese Hospital cuyo titular es el Distrito Capital y frente a las operaciones recíprocas que se originan al ordenar la incorporación de tales bienes.

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 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 Capítulo I, Activos del anexo a la Resolución 414 de 2014, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

10.2 Medición inicial

(...) Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo sin cargo alguno o, por una contraprestación simbólica, la empresa medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de Subvenciones. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle. (...)

10.5 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 (...)

Igualmente, las citadas normas dispuestas en el anexo a la Resolución 414 de 2014, en el numeral 2.2.2, del Capítulo IV Ingresos, que con respecto a las ayudas gubernamentales y subvenciones, establecen lo siguiente:

“2.2.2. 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)

CONCLUSIONES

Tratándose de inmuebles de propiedad del Distrito Capital utilizados por la Subred Centro Oriente de Servicios Integrados de Salud ESE para la prestación de servicios de salud, es necesario que tanto ese Hospital como el Distrito Capital, evalúen conjuntamente cuál es la entidad que ejerce el control sobre esos inmuebles, análisis que se debe efectuar bajo el contexto de los nuevos marcos normativos contables dispuestos como anexos a la las resoluciones N° 414 de 2014 y N° 533 de la 2015, respectivamente.

Tiene el control del inmueble la Entidad que pueda, entre otros asuntos, decidir el propósito para el cual se destina ese activo, obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de ese activo, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con los activos que componen la infraestructura.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de la infraestructura utilizada en la prestación de salud, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

Si las partes intervinientes concluyen que el Hospital controla el inmueble destinado a la prestación de los servicios de salud, esta empresa debe incorporarlos en su situación financiera como Propiedades, planta y equipo, y se revelará que fue reconocido por la tenencia del control y no por la titularidad o derecho de dominio sobre el mismo.

Para ello, aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, considerando que la infraestructura entregada por el

Distrito se realiza en el marco de una operación sin contraprestación, caso en el que el Hospital debe incorporar a su situación financiera el inmueble 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, el inmueble se reconocerá por el valor en libros reportado por el Distrito Capital como entidad cedente. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición, anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Por otra parte, si efectuado el análisis se determina conjuntamente que el Distrito Capital es quien tiene el control sobre el inmueble, dado que otorgó el derecho de uso para la operación y explotación al Hospital, es la entidad territorial quien debe reconocer el activo en su situación financiera; caso en el que aplicará la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente, prevista en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

Como consecuencia de lo expuesto en el apartado inmediatamente anterior, el Hospital evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de la infraestructura otorgado por el Distrito Capital en forma gratuita, aplicando lo dispuesto en la Norma de Intangibles y la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

En cuanto a las posibles diferencias en el reporte de Operaciones recíprocas, debe tenerse en cuenta que el valor razonable o el costo de reposición por el cual incorpora el activo pueden diferir del valor en libros del Distrito Capital, caso en el cual, el valor de la operación recíproca por concepto de la subvención otorgada no necesariamente será correspondiente. De ser así, se debe revelar tal situación en las notas a los estados financieros de ambas entidades.

CONCEPTO No. 20172000002071 DEL 27-01-2017

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
	SUBTEMA	Procedencia de incrementar un mayor valor a predios que se encuentran en cuentas de orden por el pago adeudado de impuesto Predial

Doctor
GERMÁN ALBERTO QUESADA VARGAS
Contador - Contratista
Empresa Municipal de Renovación Urbana E.I.C
Santiago de Cali – Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500075662, el día 17 de noviembre de 2016, en la cual consulta:

“...es procedente que los valores abajo descritos deban incrementar el registro que tenemos en cuentas de orden (934619 y 991506) por \$1.219.484.000, por la adquisición de predios; como se menciona en la observación No.14.

Observación Administrativa N° 14.

En las cuentas de orden están registrados los ocho (8) bienes inmuebles de propiedad de la EMRU EIC, que está generando obligación de impuesto predial y complementarios desde el 2007 a octubre de 2016 con sus correspondientes intereses de mora, por valor aproximado de \$174'279 miles, los cuales no se ven reflejados en la Nota N° 10 a los Estados Financieros, así: (...).

Actualmente no se han realizado las gestiones para la cesión obligatoria gratuita de siete (7) de estos predios destinados a espacio público, y para la transferencia del otro donde funciona el Centro Cultural Comuna 18 de servicio a la comunidad, al municipio de Santiago de Cali.

Los predios deben entregarse al municipio, de acuerdo a su uso y destinación, conforme a los proyectos que los originaron.

Por falta de gestión de la EMRU EIC para ceder y traspasar los inmuebles y del Municipio de Santiago de Cali para recibir, se sigue reflejando en las cuentas de orden de la EMRU EIC unos activos que no están generando beneficios a la entidad y se sigan emitiendo facturas de la obligación del impuesto predial unificado a nombre de la EMRU EIC.

En la mesa de trabajo como un comentario adicional sobre la observación, se propuso contactar a la CGN para que nos brinde orientación o un concepto de la viabilidad de incrementar las cuentas antes descritas o si, debemos reflejar en otras cuentas de orden y por cada uno de los valores adeudados a Oct.31/2016, con los correspondientes ajustes siguientes.

Con el Municipio de Cali, se ha intentado en varias oportunidades realizar una reunión para tratar el tema de operaciones recíprocas y solicitar las facturas de ser posible con ellos (Hacienda Municipal) y saber de los valores “adeudados”, lo cual no ha sido posible a la fecha. Se anexan correos que corroboran lo antes mencionado...”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 44 de 1990, por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias, en el artículo 12 y en el Parágrafo del artículo 14 establece que:

“Artículo 12. (...) A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. (...)

Artículo 14. (...) Parágrafo. Los actos administrativos (...) podrán ser revisados a solicitud del contribuyente, en los términos establecidos en el artículo 9° de la Ley 14 de 1983”.

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)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Una empresa controla el activo 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 anterior, y considerando que no se ha hecho la cesión de los predios tal y como se estipularon en los proyectos por usted mencionados, 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 sus modificaciones.

Ahora bien, la Empresa controlará los predios, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan los activos, 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 los predios.

En contraste, el Municipio poseerá el control de los predios al considerar la capacidad para usarlos 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 se usen 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 los predios corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

- a. Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla los predios, será la entidad territorial la encargada de reconocerlos en sus activos.
- b. Si conjuntamente se concluye que la Empresa controla los bienes, 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.

Definido el anterior espectro, es viable determinar quien deberá reconocer el impuesto predial inherente a estos bienes.

Ahora bien, mientras se solventa las soluciones pertinentes derivadas de lo planteado anteriormente, si la empresa deberá desprenderse de recursos para pagar el impuesto predial, le corresponde reconocer el gasto y el pasivo respectivo. Si se acuerda que el pago lo asumirá el Municipio, la empresa no deberá reconocer gastos ni obligación, ni es imperativo su registro a nivel de las cuentas de orden.

No obstante que la titularidad jurídica no es el elemento esencial para determinar el reconocimiento o no de un activo, es indispensable que las dos entidades procedan con la mayor celeridad a definir en cabeza de quien se encuentra el control, según lo expuesto anteriormente, y adopten todas las medidas pertinentes, incluidas las de orden jurídico si fueren necesarias, para que exista absoluta claridad entre las partes sobre tal condición y sobre la obligatoriedad del pago del impuesto predial y demás erogaciones asociadas a los bienes.

CONCEPTO No 20172000017941 DEL 14-03-2017

MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
1 TEMA	Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA	Control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios cuando la titularidad legal corresponde al Municipio
----------------	---

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos

Doctor
OMAR MORALES CONTRERAS
Gerente
Empresa Municipal de servicios Públicos de Tauramena
Tauramena- Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500080392, el día 14 de diciembre de 2016, en la cual consulta:

“... ¿Al no existir Contrato de Comodato o Acuerdo de Concesión a quien corresponde el control de los bienes, bajo el entendido que fue la alcaldía del Municipio de Tauramena quien realizó con recursos propios la contratación para posterior construcción de las redes urbanas que prestan el servicio público?”

Es dable puntualizar que mediante acuerdo municipal el municipio de Tauramena entrego la prestación de servicio de acueducto, aseo y alcantarillado a la empresa municipal de servicios públicos de Tauramena EMSET S.A E.S.P como institución creada por disposición directa de la ley de servicios públicos domiciliarios, por tal razón, urge clarificar el mecanismo contable y jurídico para implementar el proceso correcto....”

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

CONSIDERACIONES

CONSIDERACIONES DEL MARCO NORMATIVO ANEXO A LA RESOLUCIÓN N° 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece: (...)

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1 Activos

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

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 y sus modificaciones indican 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: (...)

i) 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.

j) 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 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 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 N° 533 DE 2015

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 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

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

No es de la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación determinar a quién corresponde el control de la infraestructura utilizada en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, pues ello corresponde a la voluntad de la partes. Por lo tanto, es necesario que la Empresa y el Municipio, evalúen y definan conjuntamente las condiciones y alcance de la entrega de tales activos, en forma tal que les sea claro para ambas partes, identificar a quien corresponde el control, a efectos que puedan aplicar apropiadamente los procedimientos contables que a continuación se señalan, de cara al Marco Normativo que le corresponde a cada entidad.

Para ello deberán tener presente que la Empresa 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.

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.

Una vez definido el control, 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, teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la Empresa prestadora de servicios.

Por su parte, la Empresa 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 es la empresa quien controla los bienes por 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.

En consecuencia, se aplicará lo dispuesto en la Norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, considerando que la infraestructura es entregada por el Municipio a la empresa sin contraprestación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
 Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000017461 del 14-03-2017

CONCEPTO No. 20172000022681 DEL 05-04-2017

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 como activo de la infraestructura vial entregada temporalmente a IDESAN para su administración e intervención.

Doctor

ANDRÉS SOLANO AGUILAR

Coordinador financiero y administrativo

Instituto para el Desarrollo Municipal de Santander - IDESAN

Bucaramanga -Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000366-2, del 02 de febrero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Para facilitar la respuesta solicitada, me permito adjuntar el convenio 1113 de 2016 donde se estipula entre otras las obligaciones de parte del departamento, de traspasar los corredores viales objeto del convenio recibidos de las entidades que intervienen en el convenio al IDESAN, como manifestamos en la solicitud anterior es indispensable ingresar al patrimonio de IDESAN dichos corredores viales para poder intervenirlos por parte del IDESAN.

Como se puede apreciar dentro del convenio el traspaso de los corredores viales al IDESAN es por un término preventorio de 16 años de acuerdo al plazo estipulado en el convenio.

Nuestra asesoría va encaminada a determinar cómo sería la forma correcta de contabilizar dichos corredores viales dentro de los estados financieros del IDESAN”.

CONSIDERACIONES

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

El Convenio Interadministrativo de Cooperación No. 1113 de 2016, establece:

“CLAUSULA PRIMERA: OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, jurídicos y financieros entre el INVIAS, LA ANI, LA EROCVIL, EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER, EL MUNICIPIO DE

BUCARAMANGA Y EL INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER – IDESAN, para adelantar las actividades necesarias relacionadas con los estudios, diseños y la ejecución de las obras requeridas de construcción, rehabilitación, mejoramiento y mantenimiento, el recaudo de peajes, así como la operación total de los siguientes tramos viales, que fueron objeto del contrato de Concesión No. 002 de 2006... (...)

CLAUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES. Las partes del presente convenio tendrán las siguientes obligaciones: (...)

2.2 OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER (...)

6. Adelantar la entrega temporal a IDESAN de la infraestructura vial necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

2.3 OBLIGACIONES DE IDESAN: (...)

4. Asumir la administración y las intervenciones que se deriven del objeto del Convenio sobre la infraestructura vial, con cargo a los recursos que ingresen durante la vigencia del mismo al encargo fiduciario a que antes se hace referencia.

5. Adelantar por su cuenta y riesgo la operación total de la infraestructura vial, garantizando de manera continua e ininterrumpida la transitabilidad por los corredores viales afectos al desarrollo del convenio. (...)

8. Gestionar los trámites pertinentes para asumir la administración y las intervenciones sobre los corredores viales que sean necesarios para la ejecución de las obras. (...)

10. Recibir temporalmente del DEPARTAMENTO y durante la vigencia del presente convenio, para su administración e intervención, la infraestructura vial necesaria para la ejecución de las obras en el marco del mismo convenio, previo a la apertura de los procesos de selección de contratistas para la elaboración de los estudios, diseños y ejecución de las obras.

2.4 OBLIGACIONES DE LA ANI: (...)

2. Coordinar con las entidades de orden nacional, Departamental y Municipal, la entrega al DEPARTAMENTO de la infraestructura vial que estuvo afectada al Contrato de Concesión No. 002 de 2006, y entregarla para la administración y el desarrollo del proyecto.

2.5 OBLIGACIONES DEL INVIAS: (...)

3. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN, una vez sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio.

4. Mantener y recibir las vías de carácter nacional, objeto del presente convenio, hasta tanto sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio. (...)

2.6 OBLIGACIONES DE LA AEROCIVIL

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

2.7 OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN". (Subrayados fuera del 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 N° 414 de 2014, establece:

“PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

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

6.1.1. Activos

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

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

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 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 del 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 N° 414 de 2014, señala lo siguiente:

"1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no

se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

4. 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 empresa 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". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo al Convenio Interadministrativo N° 1113 de 2016, a IDESAN le fue entregada temporalmente la infraestructura vial objeto del Contrato de Concesión No. 002 de 2006 para su administración e intervención, y se estableció que esta entidad deberá adelantar por su cuenta y riesgo la operación total de dicha infraestructura, sin embargo, el convenio no instituye en cabeza de cuál de las partes se encuentran los riesgos y beneficios asociados a la infraestructura.

En ese orden de ideas, para efectos del reconocimiento de la infraestructura vial como activo, las entidades correlacionadas deberán evaluar conjuntamente y decidir quién de ellas cumple sustancialmente con los preceptos para reconocer la infraestructura como activo, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. De esta manera, las entidades deberán considerar, entre otras, la capacidad para usar los bienes o definir el uso que un tercero debe darles para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios, y asumir sustancialmente los riesgos asociados con la infraestructura vial.

Definido lo anterior, la entidad que mantenga el control de la infraestructura vial será la que incorpore el activo en sus estados contables, y en notas a los estados financieros, deberán hacerse las revelaciones pertinentes.

Ahora bien, respecto a la competencia para que IDESAN realice la intervención a la infraestructura vial objeto del contrato, deberá atenderse el ordenamiento superior que rige a esa entidad e igualmente deberá ser objeto la evaluación conjunta mencionada anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000025581 DEL 04-05-2017

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	Baja en cuentas de elementos de propiedades, planta y equipo

Doctor
VICTOR ALFONSO PARRA PEREZ
Auxiliar administrativo
Caja de Previsión Social Municipal de Bucaramanga
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500011682, del 02 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que dentro de los activos fijos, se tienen elementos de consumo valorados en un peso, tales como sellos, cosedoras, entre otros.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre cuál debe ser el tratamiento contable a aplicar para proceder con la eliminación de tales elementos, y qué figura jurídica se puede emplear para tal fin.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y presentación de información de las Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, establece en su numeral 4.1.1 que:

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

La información financiera 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”.

De manera similar, se menciona en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual, que:

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

(...) Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el numeral 10.1 del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, relativo al reconocimiento de propiedades, planta y equipo, se plantea que:

“Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable” (subrayado fuera del texto).

En cuanto a los criterios relacionados con la baja en cuentas de elementos de propiedades, planta y equipo, el numeral 10.4 del Marco Normativo de referencia, menciona que:

“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 no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. 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” (subrayado fuera del texto).

Por su lado, en el numeral 5 del capítulo VI del Marco Normativo, relacionado con políticas contables, cambios en estimaciones y corrección de errores, se establece que:

“5.1 Políticas contables

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

Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

Las políticas contables 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 dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

(...)

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.

(...)

La empresa 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” (subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Instructivo 002 de 2014, el cual establece 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, plantea que:

“El estado de situación financiera de apertura es aquel en el que por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo. Este estado se elaborará con corte al 1 de enero del 2015, año en que inicia el periodo de transición, fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los primeros estados financieros del periodo de aplicación; por ello, no tendrá efectos legales.

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo.

(...)

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

- 1- Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero (...)” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se determina que inicialmente, la entidad debe analizar los elementos objeto de la consulta, tales como cosedoras, sellos y demás, a la luz de los criterios de reconocimiento de activos, esto es, que tenga un flujo

probable de beneficios y que tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad, en conjunto con los criterios de reconocimiento relativos a propiedades, planta y equipo, independientemente de su monto, es decir, que correspondan activos empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos o para generar ingresos producto de su arrendamiento; que no se espere venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y que se prevea usarlos durante más de un periodo contable.

Ahora bien, en función de la cuantía, dentro de la política de materialidad, la entidad podrá determinar para ciertos activos, cuantías máximas relativas a la posibilidad de cargar el costo total de adquisición a gastos o depreciarlos dentro del mismo año, en concordancia con 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.

Con base en lo anterior, de no cumplirse las condiciones necesarias para considerar a los elementos mencionados como activos, y por ende, como propiedades, planta y equipo, en conjunto con la política de materialidad, se procederá a darlos de baja en los términos establecidos, de acuerdo a los cuales cualquier diferencia que surja se reconoce como un gasto en el estado de resultados.

Sin embargo, es importante considerar que en la aplicación del Instructivo 002 de 2014 para la elaboración del estado de situación financiera de apertura como transición al Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, como parte de las actividades que la entidad tuvo que realizar, en primer lugar debió identificar si los elementos cumplían los requisitos para continuar siendo reconocidos como activos de la entidad y clasificados como propiedades, planta y equipo.

En línea con lo anterior, de no haberse realizado el análisis correspondiente en la fecha de elaboración del estado de situación financiera de apertura, la entidad deberá considerar que al existir partidas en propiedades, planta y equipo que no cumplan con la definición de activo, se configura la existencia de un error, toda vez que corresponde a un fallo al utilizar información fiable, y por tanto, la eliminación de los elementos deberá tratarse de conformidad con lo establecido en el numeral 5.3., del capítulo VI del Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Respecto a la figura jurídica que se podría emplear para dar de baja los elementos mencionados con anterioridad, la Contaduría General de la Nación no es la entidad

competente para pronunciarse sobre dicho aspecto, toda vez que corresponde a una situación que la entidad debe evaluar internamente en conjunto con su área jurídica, o aquella que haga de sus veces.

CONCEPTO No. 20172000030151 DEL 07-06-2017

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 de la depreciación bajo el nuevo Marco Normativo, frente a las normas tributarias

Doctor

OSWALDO RAMÍREZ GUTIÉRREZ

Coordinador de activos fijos

E.S.E. I.P.S. del Municipio de Cartago

Cartago, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020712, del día 21 de abril de 2017, en la cual se señala:

“¿Aún se deprecian los activos fijos de la siguiente forma?: (1) si un activo vale 0.5 SMMLV o menos, se lleva como gasto; (2) si el activo vale entre 0.5 y 2 SMMLV, se deprecia en el mismo año de la compra. (3) si un activo vale 2 SMMLV o más, se deprecia de acuerdo a lo establecido en el Decreto 1819 de 2016 (Reforma Tributaria). ¿Qué mecanismo o norma debo tener en cuenta para la elaboración del manual para el manejo de los activos fijos bajo las NIIF?”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto

impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución No. 414 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, resuelve en los siguientes artículos:

“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.

Siendo así, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida 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 No. 414 de 2014 señala:

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

3. Las políticas contables 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 dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

4. Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (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 empresa solicitará a la Contaduría General de la Nación, el estudio y la regulación del tema, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la característica fundamental de Relevancia se define de la siguiente forma:

“4.1.1. Relevancia

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

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

Asimismo, la norma de Propiedades, planta y equipo, contenida 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 No. 414 de 2014, señala en los siguientes numerales:

“21. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total, de dichas partidas y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales.

23. 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.

25. 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 de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. 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 empresa tenga con activos similares.

26. 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.

28. 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las normas tributarias no regulan el campo contable de las entidades públicas, razón por lo cual con independencia de las normas y regulaciones que enmarcan la legislación tributaria, la contabilidad financiera deberá conservar los principios de 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 la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en consonancia con lo estipulado en la Ley 1314 de 2009. Significa entonces que los resultados obtenidos por la

aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

A partir de la entrada en vigencia de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, incluido el cronograma mediante el cual se confiere un mayor plazo a las Empresas que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, según lo estipulado en el párrafo 1 del artículo 3 de la Resolución 663 de 2015, corresponde a las Empresas definir en sus políticas contables los criterios de materialidad bajo los cuales podrán llevarse como gasto o como activo en el Estado de Situación Financiera, los bienes adquiridos, así como la depreciación a aplicar cuando sea procedente, de acuerdo con las vidas útiles estimadas.

Ahora bien, para todos los efectos contables la Empresa deberá acudir a los principios contenidos en la norma de propiedades, planta y equipo para darle tratamiento a los activos fijos sobre los que ejerza control y de los cuales se espere obtener a futuro, beneficios económicos. La depreciación se determinará de acuerdo al tiempo en que se estime se va a usar el bien, para esto, las vidas útiles serán definidas y soportadas en la política contable de la Empresa. Para la definición de la política contable, es necesario acudir a juicios profesionales, para la determinación de las vidas útiles se tendrá en cuenta los factores mencionados en la norma y se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

CONCEPTO No. 20172000043341 DEL 26-07-2017

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 de terreno recibido en comodato por periodo de un año, para ser reconocido en Propiedad, Planta y Equipo o revelado en notas.

Doctora

MYRIAM C. CARDENAS. A.

Profesional Universitaria

Terminal de Transportes de Manizales S.A.

Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003218-2, del día 14 de julio de 2017, en la cual se solicita concepto sobre reconocimiento como Propiedad, Planta y Equipo o revelación en notas de un terreno recibido en calidad de comodato y de propiedad de INFIMANIZALES, por un periodo de un año, según el 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.

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, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

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 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.

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.” (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, dispuestas en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, establece en el Capítulo I:

“10. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar

ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 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 (...)

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 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.

(...) 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.

(...)

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 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 empresa tenga con activos similares.

(...)

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.

(...)

10.5. Revelaciones

La empresa revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos:

(...)

j) 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);

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, esta normatividad en el Capítulo IV, señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. 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.

2.2.2. 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.

2.2.3. 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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define las siguientes cuentas:

“1605 – TERRENOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras ampliaciones o construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros que cumplan con la definición de activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo de los terrenos adquiridos.
 - 2- El valor de los terrenos recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
 - 3- El valor de los terrenos reclasificados de propiedades de inversión.
 - 4- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
 - 5- El valor de las mejoras.
- (...)

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.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros
(...)

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. (...)

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 subvenciones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones anotadas y con el propósito de dar solución a su inquietud, se señala lo siguiente:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resolución N° 414 de 2014, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a esta resolución, 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 los intervinientes en los contratos de comodato, a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodataria, controlará los bienes si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, 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 a dichos bienes.

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

1.1. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090-Otras subvenciones, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES

1.2. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodatario debe incorporar el activo y reconocer un pasivo hasta tanto no se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo recibido y un crédito en la subcuenta 299003 – Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990– OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Una vez se cumplan las condiciones, se reconoce el ingreso en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090– Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

2. Transferencia no sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo al comodatario.

2.1. Si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo.

El comodatario deberá en cada período reconocer un gasto por arrendamiento operativo por el plazo pactado en el acuerdo, para lo cual deberá estimar el valor que tendría que desembolsar en un acuerdo de arrendamiento operativo para tener el derecho de uso sobre el activo y reconocer el gasto por dicho valor, la contrapartida será un ingreso por subvención para cubrir costos y gastos, así: mediante un débito en la subcuenta 511118 o 521116-Arrendamiento operativo, de las cuentas 5111 o 5211- GENERALES y un crédito en la subcuenta 249058- Arrendamiento operativo, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Alternamente disminuirá la cuenta por pagar y reconocerá un ingreso con un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 443006-Bienes recibidos sin contraprestación o 443090– Otras subvenciones, de la cuenta 4430– SUBVENCIONES.

Adicionalmente, los bienes en comodato los debe reconocer, medir, revelar y presentar, la entidad que cumpla los criterios para reconocerlos como activos, es decir, sean recursos controlados, de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente, aplicando la norma que corresponda al tipo de bien incluido en el acuerdo, en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si luego de realizar la evaluación de las condiciones para determinar el control del bien, de acuerdo a juicios profesionales de los intervinientes del contrato, no se cumplen los criterios para el reconocimiento del bien como activo, éste se revelará en notas a los estados financieros, si se considera que esta información es relevante para los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000054851 DEL 25-08-2017

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	Avalúos técnicos de Propiedades, planta y equipo, en el periodo de aplicación del nuevo Marco normativo

Señor

HELI ROJAS ROBLES
Subgerente Financiero
INDUSTRIA MILITAR
Bogotá

ANTECEDENTES

La Industria Militar – INDUMIL es una empresas industrial y comercial del estado adscrita al Ministerio de Defensa Nacional cuyo marco normativo de regulación contable en la adopción de las Normas internacionales de Información Financiera – NIIF es la Resolución 414 de 2014, que corresponde a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

En aplicación del Instructivo No. 002 de 2014 emitido por la Contaduría General de la Nación, INDUMIL reconoció en su medición inicial la propiedad, planta y equipo por el costo de reposición depreciado determinado a través de los avalúos técnicos disponibles en la fecha de transición, es decir el estado financiero de apertura – ESFA – a 01 de enero de 2015 se reconocieron los avalúos como mayor valor del costo de las propiedades planta y equipo lo que implica contablemente la adición al costo histórico del valor de las valorizaciones y su eliminación de las cuentas contables respectivas (1999 Valorizaciones – 3240 Superávit por Valorización)

En segundo año de aplicación del nuevo marco normativo:

- ¿Cuál es el efecto contable de realizar avalúos técnicos de propiedad, planta y equipo?
- ¿Deben contabilizarse los mayores valores determinados entre el nuevo valor comercial establecido y el valor contable, o únicamente en el caso de que se

determinen menores entre la contabilidad y el nuevo valor comercial se deberán registrar en la información financiera los deterioros correspondientes?

CONSIDERACIONES

El 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 en su parte II Normas Capítulo 10 Y 16 establece:

10. PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

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. 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. (Subrayado fuera del texto)

El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, 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. 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. (Subrayado fuera de texto) (...)

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. (Subrayado fuera de texto)

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 sus beneficios económicos 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 de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. 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 empresa tenga con activos similares. (Subrayado fuera de texto)

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 de texto)

La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la empresa se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

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.

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

16 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

- El deterioro de valor de un activo es una pérdida en los beneficios económicos futuros de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.
- Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de los activos que la empresa 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.
- La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

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.

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.
(...)

16.2. 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) (...)

16.3. Indicios de deterioro del valor de los activos

Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la empresa recurrirá, entre otras, a las siguientes fuentes externas e internas de información:

Fuentes externas de información:

- a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la empresa, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la empresa.
- c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la empresa. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de

discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

Entre la evidencia que la empresa puede allegar para documentar la existencia de indicios internos del deterioro del valor se encuentran, entre otros, opiniones de expertos, planos, fotografías, videos o declaraciones del personal interno acerca de la situación operativa de los activos cuyo deterioro físico se pretende probar; cambios de uso ordenados por la empresa; reestructuraciones; informes de producción; indicadores de gestión; flujos de efectivo significativamente mayores a los presupuestados inicialmente para operar o mantener el activo; flujos netos de efectivo reales (o resultados) derivados de la operación del activo que sean significativamente inferiores a los presupuestados; incrementos significativos de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo que se registren cuando se sumen las cifras del periodo corriente más las cifras presupuestadas para el futuro.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

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 que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

Cuando el valor estimado de la pérdida por deterioro del valor sea mayor que el valor en libros del activo con el que se relaciona, la empresa reconocerá un pasivo si está obligada a ello por otra Norma. Para el efecto, aplicará lo establecido en la Norma de Provisiones. Luego del reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros. Esto con el fin de distribuir el

valor en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante. (...)

16.7. Revelaciones

Para cada activo individual, unidad generadora de efectivo o grupo de unidades generadoras de efectivo, que se hayan deteriorado, se revelará en la clasificación que corresponda (propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; activos biológicos e inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos) la siguiente información:

- a) el valor de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- b) el valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo;
- c) los eventos y circunstancias que hayan llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor; y
- d) la naturaleza del activo y, si la empresa presenta información segmentada de acuerdo con la Norma de Segmentos de Operación, el segmento principal al que pertenezca el activo; lo anterior, para cada activo individual. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto anteriormente nos permitimos precisar:

Con respecto de sus preguntas cuál es el efecto contable de realizar avalúos técnicos de Propiedad, planta y equipo, y si deben contabilizarse los mayores valores determinados entre el nuevo valor comercial establecido y el valor contable, o únicamente en el caso de que se determinen menores entre la contabilidad y el nuevo valor comercial se deberán registrar en la información financiera los deterioros correspondientes; este Despacho le informa que en el periodo de aplicación de la Resolución 414 de 2014, la medición posterior de los activos se obtiene de la siguiente manera: al costo del activo reconocido en su medición inicial, se le deben restar los costos por depreciación y el deterioro acumulado, si estos llegasen a existir, para los cuales aplicará lo establecido en la Norma de deterioro del valor de los activos.

Para efectos de la aplicación del nuevo Marco normativo, no se requiere efectuar avalúos técnicos con propósitos de determinar valorizaciones, toda vez que la medición posterior

de las propiedades, planta y equipo deben efectuarse de conformidad con lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior.

Ahora bien, en algunos casos los avalúos técnicos podrían ser instrumento para efectos de determinar el valor recuperable de las Propiedades Planta y Equipo, cuando estas presenten indicios de deterioro, de conformidad con lo estipulado en la norma de deterioro del valor de los activos, dado que los avalúos técnicos, dependiendo de la metodología utilizada podrían determinar el valor razonable menos los costos de disposición del bien o su valor en uso. El valor recuperable del bien corresponde al mayor entre estos dos valores.

En este orden de ideas, si en una medición posterior el valor en libros es superior al valor recuperable se reconoce una pérdida por deterioro, para lo cual se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5351-DETERIOROS DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO; si en un período posterior el valor recuperable es superior al valor en libros se revertirá la pérdida por deterioro debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 483006 Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR. En todo caso el valor en libros del activo una vez revertidas las pérdidas por deterioro no deben superar el valor en libros que tendría el activo si nunca se hubiesen reconocido pérdidas por deterioro.

CONCEPTO No. 20172000063891 DEL 09-10-2017

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 Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de obras y mejoras en propiedades ajenas realizadas a un terreno sobre el cual la empresa firmó un contrato de comodato por un año Registro contable para reconocer las diferencias contables y fiscales que se presentan en la depreciación de una edificación

Doctora

MYRIAM C. CÁRDENAS A.

Profesional Universitario

Terminal de Transporte de Manizales S.A.

Manizales -Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039572, del día 23 de agosto de 2017, en la cual se señala:

“1. La Terminal de Transporte de Manizales, realizó una inversión en un lote de propiedad de Infimanizales, del cual tenemos suscrito un Comodato, los costos incurridos o inversión realizada en dicho lote, se amortizaron en su totalidad, bajo el Régimen anterior.

En la elaboración del ESFA, la Terminal de Transporte de Manizales S.A omitió incluir el procedimiento “1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena” del Instructivo 002 del 08 de Septiembre de 2014, ya que dicha inversión estaba amortizada en su totalidad.

Consideramos que debemos reconocer estas Obras y Mejoras en propiedad Ajena, activar en la Propiedad Planta y Equipo. Como se reconocería estas Obras y Mejoras en Propiedad Ajena y la forma de amortización, puesto que la Entidad firmó un Contrato de Comodato por un año, con INFIMANIZALES, por el Terreno, donde se realizaron las inversiones.

2. En el año 2010 la administración de la sociedad decidió depreciar la edificación de Los Cábulos a un plazo de 50 años, mientras que fiscalmente, y por disposición legal, el plazo de depreciación es sólo de 20 años. La anterior decisión conlleva a que exista una diferencia contable-fiscal la cual se registró en la cuenta 1690 (Depreciación diferida) la contrapartida a la cuenta 2915 (Créditos diferidos).

Nuestra consulta es si este mismo registro contabilizado bajo el Régimen Anterior (sic), se debe hacer en la contabilidad bajo NIIF.”

En comunicación telefónica sostenida con la consultante, se precisa que los terrenos recibidos en comodato fueron reconocidos en el Estado de Situación Financiera al haber transferencia sustancial de riesgos y beneficios por parte del comodante, en consonancia con una de las alternativas expuestas en el concepto 20175500043341 del 26 de julio de 2017, que sobre el terreno donde se han construido las mejoras en cuestión de esta consulta, se dirigió a la Dra. Miryam C. Cárdenas A.-.

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Sobre el reconocimiento de obras y mejoras en propiedades ajenas y la forma de amortización. Las inversiones se realizaron a un terreno sobre el cual la empresa firmó un Contrato de Comodato por un año, dichas inversiones se amortizaron en su totalidad bajo el régimen anterior.

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 se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Par 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 esencia 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 terceros 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 del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

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 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.” (Subrayados fuera de 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 la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. 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.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1 Reconocimiento

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

(...)

4. 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 empresa 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.

5. 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 empresa con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

6. 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 empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. 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.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. 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...” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Instructivo No. 002, emitido por la Contaduría General de la Nación para 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, establece en el numeral 1.4.5 lo siguiente:

“1.4.5 Obras y mejoras en propiedad ajena

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, las obras y mejoras en propiedad ajena representan el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la empresa para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

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

- a) Identificar los desembolsos que la empresa tiene registrados en la cuenta Obras y Mejoras en Propiedad Ajena.
- b) Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) dieron origen a bienes que cumplen con la definición de activo, es decir, si son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.
- c) Clasificar, como propiedades, planta y equipo o como propiedades de inversión, los bienes originados por los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:

i) El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, sea empleado por la empresa para la producción y comercialización de bienes; para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento.

ii) El desembolso se clasificará como una propiedad de inversión en la medida en que el bien, producto de las adiciones o mejoras, corresponda a un activo representado en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas; así como para los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.

d) Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para propiedades, planta y equipo, y para propiedad de inversión, según corresponda.

e) Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por transición al nuevo marco de regulación.”(Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. Registro contable bajo el nuevo marco normativo, para reconocer las diferencias contables y fiscales que se presentan en la depreciación de la edificación.

El Plan General de Contabilidad Pública, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, señala en el numeral 169 y 196 lo siguiente:

“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.

196.... El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos e incorporado mediante Resolución 356 de 2007, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

"1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las diferencias que resultan entre la depreciación contable y la fiscal, de acuerdo con las normas legales establecidas para el efecto. En el caso que la depreciación fiscal exceda a la contable, debe registrarse dicho efecto como contrapartida en impuestos diferidos; si por el contrario, la depreciación contable excede a la fiscal, dicho efecto se mostrará como contrapartida, debitando impuestos diferidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2915-Créditos Diferidos y 1910- Cargos Diferidos.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El exceso de la depreciación fiscal sobre la contable.

SE ACREDITA CON:

1- El defecto de la depreciación fiscal sobre la contable.

2- La liberación o amortización de la depreciación diferida." (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, 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 la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

"2.2. Impuestos diferidos

2.2.1. Reconocimiento

7. 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. Esta última corresponderá al valor que sea atribuido al activo o pasivo para fines fiscales.

8. La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria imponible. Las diferencias temporarias imponibles son aquellas que se espera generen, en periodos futuros, un aumento en la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado...

(...)

10. La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos cuando exista una diferencia temporaria deducible, en la medida en que resulte probable que la empresa, en los mismos periodos en que se reviertan dichas diferencias, 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.

(...)

16. 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

19. La base fiscal de un activo es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro cuando recupere el valor en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.

(...)

2.2.3. Medición inicial

22. 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.

(...)

Así mismo, el Catálogo general de cuentas, expedido por la Contaduría General de la Nación e incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

“1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los activos por impuestos diferidos...

(...)

2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los pasivos por impuestos diferidos...”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Sobre el reconocimiento de obras y mejoras en propiedades ajenas y la forma de amortización. Las inversiones se realizaron a un terreno sobre el cual la empresa firmó un Contrato de Comodato por un año, dichas inversiones se amortizaron en su totalidad bajo el régimen anterior.

Cuando hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros derivados del activo (terreno) del comodante al comodatario, las obras y mejoras efectuadas al terreno, se reconocerán como mayor valor del mismo siempre que cumplan con la definición de activo del marco conceptual, y sean erogaciones en que incurre la empresa 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.

Para efectos de transición, el registro contable que la empresa debió realizar en su momento es mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1640-EDIFICACIONES, al tratarse de obras y mejoras por concepto de construcciones para la puesta en marcha del terminal de transporte, y un crédito en la subcuenta 326806-Propiedades, planta y equipo de la cuenta contable 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. El valor por el cual se tuvo que haber reconocido dichas obras y mejoras es por el determinado en el numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo, del Instructivo 002 de 2014.

Por su parte, la depreciación de dichas obras y mejoras se debe realizar atendiendo los principios de la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en este sentido, la empresa deberá estimar vidas útiles las cuales deben estar definidas y soportadas en las políticas contables y operativas, considerando el tiempo durante el cual se esperan utilizar dichas edificaciones con fundamento en la experiencia que la empresa tenga para activos similares, y a que en el convenio se estipula que: “Infi-Manizales se encuentra facultado para otorgar al comodato del inmueble requerido por el Terminal de Transportes de Manizales S.A. bajo el entendido que la suscripción del mismo significa la prestación

interrumpida del servicio de transporte intermunicipal e interveredal, beneficiando así a una gran población de la ciudad de Manizales y sus alrededores...”

Ahora bien, bajo este contexto, si la empresa omitió para el Estado de Situación Financiera de Apertura realizar las actividades propuestas en el numeral 1.4.5. Obras y mejoras en propiedad ajena del que habla el Instructivo 002 de 2014, el ajuste que deberá adelantar, será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Para tal efecto, la empresa realizará el ajuste debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1640-EDIFICACIONES, y deberá acreditar la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, así mismo, deberá acreditar la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y debitar la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES; ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El ajuste indicado en el párrafo anterior, se realizará siempre que el error sea considerado como material, no obstante, para aquellos errores clasificados como inmateriales o de los cuales su reexpresión retroactiva sea considera impracticable, por cuanto la Empresa adelantó todas las gestiones necesarias para hacerlo; no se requerirá la reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, sin embargo, se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Pregunta 2. El registro contabilizado bajo el Régimen Anterior (sic), se debe hacer en la contabilidad bajo NIIF Registro contable bajo el nuevo marco normativo, para reconocer las diferencias contables y fiscales que se presentan en la depreciación de la edificación.

El Régimen de Contabilidad Pública permitía la utilización de vidas útiles estimadas, no obstante, las reglas fiscales vigentes en ese momento, determinaban dichas vidas útiles para el cálculo de la depreciación de los bienes incluidos en la categoría de propiedades, planta y equipo. Conforme a lo anterior, se generaban diferencias entre los valores de las depreciaciones contables y fiscales, las cuales debieron ser reconocidas atendiendo una de las dos siguientes opciones:

- Si la depreciación fiscal exceda a la contable: la empresa tuvo que haber registrado en su momento un débito en la subcuenta 169001-Exceso fiscal sobre la contable de la cuenta 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA, y un crédito en la subcuenta 291502-Impuestos diferidos de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

- Si la depreciación contable excede a la fiscal: la empresa tuvo que haber registrado en su momento un crédito en la subcuenta 169002-Defecto fiscal sobre la contable (Cr) de la cuenta 1690-DEPRECIACIÓN DIFERIDA, y un débito en la subcuenta 191087-Impuesto diferido de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Ahora bien, producto de la aplicación del marco normativo, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, también se pueden generar diferencias entre las bases contables y fiscales. Las discrepancias en las depreciaciones residen en que la norma de Propiedades, planta y equipo permite la utilización de vidas útiles estimadas, y la base de depreciación involucra el costo del activo más otros elementos susceptibles a ser capitalizados; no obstante, el manejo fiscal de los activos poseídos a diciembre 31 de 2016 se realiza conforme a las reglas fiscales anteriores pues así lo establece el artículo 137 del Estatuto Tributario; es decir, vidas útiles fiscales vigentes de 5, 10 y 20 años, y como base de depreciación el costo fiscal que para tal efecto lo determina el Estatuto Tributario. Por su parte, para los activos fijos adquiridos después de diciembre 31 de 2016, se manejan las nuevas reglas fiscales contenidas en la Ley 1819 de 2016, es decir, vidas útiles estimadas conforme así lo indica el artículo 137 del Estatuto Tributario y bases de depreciación que excluye ciertos elementos. En consecuencia, estas reglas fiscales generan diferencias frente al marco normativo por uso de bases de depreciación y vidas útiles diferentes.

Por su parte, la norma de Impuesto a las ganancias, en su numeral 2.2. Impuestos diferidos, determina el procedimiento para reconocer un activo o un pasivo por impuesto de renta diferido, para esto, se deberá calcular las diferencias temporarias, las cuales surgen de comparar el valor en libros de los activos y pasivos con sus respectivas bases fiscales. La base fiscal de un activo, se determinará conforme a los principios de la regulación fiscal vigente, y corresponde al valor que la empresa pueda deducir de dicho activo con respecto de los beneficios económicos futuros que de este se deriven, los cuales se reflejan en forma de efectivo o sus equivalentes o bien, por el uso continuado de los mismos.

En este entendido, habrá diferencia temporaria en la medida en que la base fiscal de la edificación difiera de su valor en libros, esto se logra solo si dicha base fiscal genera consecuencias fiscales, de lo contrario, la base fiscal del activo será igual al valor en libros lo que implica que la diferencia temporaria es igual a cero y por tanto no se configura impuesto de renta diferido para esa cuenta contable.

Es así como, la empresa reconocerá las diferencias temporarias presentadas, atendiendo una de las dos siguientes opciones:

- Como un activo por impuestos diferidos. Cuando exista una diferencia temporaria deducible en la medida en que se configure una reducción en la ganancia fiscal futura, para esto, el registro contable que deberá adelantar será mediante un débito en la

subcuenta contable 198506-Propiedades, planta y equipo de la cuenta contable 1985-ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, con un crédito en la subcuenta 482506-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 4825-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO.

- Como un pasivo por impuestos diferidos. Cuando exista una diferencia temporaria imponible, en la medida en que se configure una ganancia fiscal futura susceptible de incrementar la renta líquida. En este sentido, el registro contable que la empresa deberá efectuar será mediante un crédito en la subcuenta contable 291806-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 2918-PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS, debitando la subcuenta 582206-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 5822-IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO.

Considerando lo anteriormente expuesto, los registros contables del Régimen de Contabilidad Pública precedente difieren de los registros que se deben realizar por la aplicación del nuevo Marco Normativo anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, estas radican en la utilización de cuentas del activo y pasivo diferentes, así como de cuentas de resultados para reconocer las diferencias temporarias activas y pasivas, en el caso del nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, la entidad deberá aplicar integralmente el procedimiento anteriormente señalado bajo los criterios establecidos en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000097891 DEL 10-11-2017

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 Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del modelo de revaluación en la medición posterior de propiedades, planta y equipo.

Doctor
EGON ADOLFO SANTIAGO DURAN
Contador Público
Barranquilla - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500044352, del día 02 de octubre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) Dentro del proceso de implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público – NICSP Resolución 414 de 2014, una sociedad del sector público, tomando como base los Estados Financieros para el periodo terminado el día 31 de Diciembre de 2014, dio aplicación a los procedimientos establecidos en el instructivo 002 de 2014, sociedad que se encuentra en proceso de desarrollo en su construcción, instalación y montaje, registrando en su estado financiero de apertura la existencia de un inmueble con las siguientes características:

Costo histórico del inmueble a diciembre 31 de 2014	\$49.000 MM
Valorizaciones a diciembre 31 de 2014	\$20.000

El proyecto que se desarrolla es de un altísimo alcance social y económico, de reivindicación de la zona deprimida de una ciudad, es un proyecto de ciudad, que efectuadas inversiones adicionales significativas en el año 2015 a diciembre 31 presenta la siguiente composición, en el caso de las valorizaciones respaldadas con avalúos técnicos rigurosos:

Costo histórico del inmueble a diciembre 31 de 2015	\$75.000 MM
Valorizaciones a diciembre 31 de 2015	\$30.000
Valor del bien a diciembre 31 de 2015	\$105.000 MM

Interpreta el asesor de las NIIF que atiende a la sociedad en aplicación del anexo de la resolución 414 de 2014, de ese despacho, “Norma para el reconocimiento, medición, revelaciones y presentación de los hechos económicos”, página 65, versión N°2, (10.3 Medición Posterior) que la medición del activo objeto del reconocimiento se debe hacer al costo incluyendo la revaluación de diciembre 31 de 2014, esto es por,

Costo histórico	\$75.000 MM
Valorizaciones a diciembre 31 de 2014	\$20.000
Valor del bien a diciembre 31 de 2015	\$95.000 MM

Cuando el valor del bien como se señaló más arriba es de \$ 105.000MM, depreciándose la suma significativa de \$ 10.000mm, lo cual iría en contravía del concepto fundamental de que los estados financieros deben reflejar razonablemente la situación económica y financiera de la sociedad al momento de su confección, por ello no compartimos la apreciación de que está revaluación, no se puede registrar, desfigurándose la realidad económica y financiera del estado que debe reflejar dicho valor.

Por lo anterior, sometemos a su consideración cual es el valor a registrar del bien, se debe hacer por \$75.000MM, \$95.000MM o por \$105.000MM?, llamando la atención que la valorización del bien va a seguir incrementando apreciablemente y si Uds. Son de la opinión que dichas valorizaciones no forman parte del costo del activo.

Me permito transcribir pronunciamiento de la IASB, en el cual se permite la opción de utilizar el modelo de revaluación de Propiedades, Planta y Equipo contemplado en la Sección 17 de las NIIF para PYMES, el cual en un sentido realista reconoce el mi opinión la tremenda debilidad conceptual existente de hoy de desconocer el mayor valor que tiene un bien después de la confección del estado de situación financiera de apertura y que no se expresa ello en los estados financieros futuros, existiendo dicho hecho económico, enviándose un mensaje negativo a la comunidad de que los estados financiera no están reflejando la realidad económica y financiera del ente que está publicando su situación. (...)"

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

Por su parte, la Ley 1314 de 2009 establece en su Artículo 6°, referente a las autoridades de regulación y normalización técnica, 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 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).

El párrafo 102 del numeral 5.2.2 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “Este Marco Normativo es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las NIIF, 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).

El Artículo 3 de la Resolución N° 414 de 2014 establece el siguiente cronograma de aplicación para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, que a su vez no conforman el SGSSS o de ser así, no se acogieron al cronograma anexo en Artículo 2 de la Resolución N° 663 de 2015:

“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.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.

- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre del 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.
- d. Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015. (...)”

El literal d) del numeral 1.1.9 del Instructivo N° 002 de 2014 estableció las siguientes alternativas para la medición inicial de cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo:

“(...) a) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

- i. Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:
 - Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, el componente de financiación si el plazo para pago excede las condiciones normales de crédito y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - Adicionar, al valor calculado en el ítem anterior, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la empresa para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la empresa reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
 - Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición teniendo como referencia el costo determinado de acuerdo con los dos ítems anteriores. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y reconocerá como depreciación acumulada, la proporción del costo que corresponda al porcentaje

de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, la empresa comprobará el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos.
 - ii. Al valor de mercado o al costo de reposición depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
 - iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor razonable o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco Normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la empresa tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2014, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2014, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Teniendo como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la empresa calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la empresa determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2014 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La empresa evaluará si existen, al inicio del periodo de transición, indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la empresa aplicará lo establecido en el presente instructivo para el deterioro del valor de los activos.”

El párrafo 19 del numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que “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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el párrafo 4 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del nuevo Marco Normativo, establece que “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 empresa 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 párrafos 22 y 23 del numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establecen lo siguiente:

“22. La empresa 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.

23. 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.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que de acuerdo a los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996 y confirmados por el Artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, la cual cuenta con las facultades legales para definir las entidades responsables de producir, consolidar y reportar la información que se requiera por la CGN.

Es así como el Marco Normativo anexo en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, es un desarrollo propio de la CGN, que aunque 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 Información Financiera (NIIF), no contempla los mismo criterios definidos estas últimas.

Por lo tanto, si bien la empresa cuenta con la autonomía para seleccionar y aplicar las políticas contables para el reconocimiento y medición de determinados hechos económicos, debe considerar en primera instancia que dicha política se encuentre definida de manera congruente con los aspectos ya definidos en el Marco Normativo expedido por la CGN, más no los definidos en las Normas Internacionales de Información Financiera — NIIF, que para el caso de las propiedades, planta y equipo, la norma local establece que su medición posterior será al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, excluyendo el modelo de revaluación.

Por lo anterior, la empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, exceptuando las empresas que conforman el SGSSS y se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, deben definir si el valor del inmueble registrado fue el correcto, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes criterios del nuevo Marco Normativo:

Al 1º de enero de 2015 la empresa debió realizar la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, aplicando alguna de las tres alternativas de medición del Instructivo N° 002 de 2014, transcritas en las consideraciones del presente concepto, dentro de las cuales no se contempló en ningún momento incorporar al estado de situación financiera de apertura el costo del bien más las valorizaciones que se venían registrando conforme a los criterios de medición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Cabe resaltar además que el Instructivo si incluyó dentro de sus alternativas la realización de un nuevo avalúo técnico del bien o la utilización del valor actualizado en un periodo anterior, ajustado para reflejar cambios en un índice general o específico de precios,

siempre que este valor fuera 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, reflejando así la realidad económica de la propiedad, planta y equipo a esa fecha.

En cuanto a las inversiones adicionales sobre el inmueble, referidas en la presente consulta, y que fueron efectuadas durante el periodo de transición, comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2015, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que las adiciones y mejoras se reconocen como mayor valor del bien y, en consecuencia, afectan el cálculo futuro de la depreciación, siempre y cuando correspondan a erogaciones incurridas 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, reflejando así las nuevas condiciones económicas del bien, sin que sea necesario efectuar un avalúo técnico a finalizar el periodo contable.

Ahora bien, debió tener en cuenta a su vez lo dispuesto en la Norma del deterioro del valor de los activos, en caso de haber existido indicios de deterioro del valor que hubieran podido conllevar a la pérdida en los beneficios económicos futuros del inmueble.

Si efectuado el análisis se concluye que el valor registrado no cumple con los criterios de reconocimiento y medición de la Norma de propiedades, planta y equipo anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá aplicar lo dispuesto en la Norma de correcciones de errores de periodos anteriores, corrigiendo el error, sea material o no, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas por este, y en caso tal de ser material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por dicho error.

Con respecto a su afirmación de haber presentado su solicitud de consulta desde el 12 de diciembre de 2016, es pertinente precisarle que se efectuó un seguimiento y no se encontró registro alguno de radicación desde esa fecha, hasta octubre de 2017, razón por la cual esta respuesta corresponde al radicado N° al radicado 20175500044352, del día 02 de octubre de 2017.

CONCEPTO No. 20172000098961 DEL 14-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúo equipos biomédicos. Saneamiento contable en desarrollo de La Ley 1819 de 2016.

Doctora

LUZ ADRIANA PALACIO G.

Contadora

E.S.E Hospital Santa Mónica Dosquebradas Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004328-2 del 22 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta si para realizar un avalúo a los equipos biomédicos de propiedad de la ESE, lo puede realizar un ingeniero eléctrico que cuenta con entrenamiento en mantenimiento de equipo biomédico. Lo anterior para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo No. 355 de la ley 1819 de 2016 sobre saneamiento.

CONSIDERACIONES

La ESE Hospital Santa Mónica, es una empresa que para el reconocimiento contable de los hechos económicos y de sus operaciones debe aplicar la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, además la entidad se acogió al plazo dispuesto en la Resolución 663 de 2015, la cual en el Parágrafo 1 señaló: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, en relación con las Propiedades, planta y equipo la Norma respectiva señala:

10.1. Reconocimiento

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

10.2. Medición inicial

7. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos

de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la empresa...

10.3. Medición posterior

19. 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...”

Por su parte, la Resolución 107 de 2017 de la CGN “Por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 y se modifican los Catálogos Generales de Cuentas vigentes para los años 2017 y 2018” en sus considerandos señaló:

“Que el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 establece que “Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015.El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales”.

“Que el artículo 286 de la Constitución Política establece que “Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas”, y en su inciso segundo dispone que “La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la ESE Hospital Santa Mónica es una empresa del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, que por haberse acogido a lo previsto en la Resolución N° 663 de 2015, mediante la cual se amplió el plazo del cronograma de entrada en vigencia de las normas aplicables a las empresas que conforman el SGSSS, el periodo de aplicación corresponde al comprendido

entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017, en donde para todos los efectos la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo.

Por su parte, en cumplimiento de lo señalado por la Norma de Propiedades, planta y equipo, en el período de aplicación, esto es, desde el 1° de enero de 2017, los bienes adquiridos se medirán inicialmente por el costo, el cual comprende los elementos señalados en las consideraciones; en la medición posterior el valor presentado corresponde al costo menos la depreciación y el deterioro si hay lugar a su cálculo y no son objeto de actualización.

Ahora bien, si se trata de los bienes de Propiedades, planta y equipo incorporados al estado de situación financiera de apertura a 1° de enero de 2016, para determinar su costo la empresa debió valerse de las alternativas planteadas en el Instructivo 002 de 2014 y para la medición posterior aplicar la Norma respectiva.

Hay que mencionar, además que el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 aplica a las entidades a que se refiere el artículo N° 286 de la Constitución Política, como son los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas, así como las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.

Con base en lo expuesto, no es viable que la ESE Hospital Santa Mónica realice actualmente un avalúo de sus bienes de Propiedad, planta y equipo en primer lugar, porque estos no son objeto de actualización en la nueva Normatividad contable respecto de la cual esa entidad ya se encuentra en período de aplicación y además porque la depuración a que se refiere el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 aplica a las entidades territoriales definidas en el artículo 286 de la Constitución Política de Colombia, dentro de las cuales no se encuentran comprendidas las empresas.

“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.”

CONCEPTO No. 20172000106951 DEL 04-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Propiedades, planta y equipo Gastos Cuentas por pagar Patrimonio Institucional Cuentas de orden deudoras
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos de laboratorio para el tratamiento de agua, adquiridos con recursos de regalías y entregado en comodato a Municipios.

2	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 Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras Patrimonio de las Empresas
	SUBTEMAS	Reconocimiento de equipos de laboratorio para el tratamiento de agua, adquiridos con recursos de regalías y entregado en comodato a Municipios, sobre los cuales se omitió su reconocimiento en el momento de la adquisición.

Doctor

JHON JAIRO SANCHEZ ESCOBAR

Gerente

Empresa Departamental de Acueducto y Alcantarillado y Aseo del Tolima (EDAT) E.S.P

Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500047452 del 24 de octubre de 2017 en la cual manifiesta que la Empresa es la responsable de la ejecución de un proyecto de inversión financiado con recursos del Sistema General de Regalías SGR, para mejoramiento del proceso de control de calidad de agua para el consumo humano, mediante la dotación y fortalecimiento de los laboratorios de 40 municipios, proyecto en el cual la Gobernación es la responsable de la contratación de la interventoría.

Señala además que la EDAT S.A E.S.P, “al asumir la responsabilidad de la ejecución del

proyecto, inició el proceso de contratación dando como resultado el contrato No. 119 del 23 de junio de 2015 cuyo objeto es: “MEJORAMIENTO DEL PROCESO DEL CONTROL DE CALIDAD DE AGUA PARA CONSUMO HUMANO MEDIANTE LA DOTACION Y FORTALECIMIENTO DE LOS LABORATORIOS DE LAS PLANTAS DE TRATAMIENTO DE AGUA POTABLE DE 40 MUNICIPIOS DEL DEPARTAMENTO DEL TOLIMA”, en el cual se suministraron equipos de laboratorio a 44 plantas de tratamiento de agua potable de 40 municipios del Departamento, la entidad celebró Contratos de Comodato suscrito entre los municipios beneficiarios por un plazo de 8 años y al cual se le realiza la respectiva supervisión.”

a.

Bajo el anterior contexto, solicita concepto frente a la administración de los bienes entregados a los municipios, si deben ser registrados como activo de la EDAT SA E.S.P, o la administración de los bienes corresponde a los municipios, en razón a que en el acuerdo no se estipuló a quien corresponde propiedad de estos bienes.

CONSIDERACIONES

a. **SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS ADQUIRIDOS CON RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALIAS**

La doctrina contable pública para el manejo contable de los recursos de regalías y sobre los bienes adquiridos en la ejecución de proyectos, ha expedido varios conceptos, entre ellos el radicado No. 20141300009131, dirigido a Doctor José Leoncio Álvarez López, Contador Público, relacionado con convenios interadministrativos celebrados entre la entidad territorial y Empresas de Servicios Públicos domiciliarios E.S.P.D., el cual en las conclusiones señalo lo siguiente:

“(…) el reconocimiento de los hechos derivados de la administración de recursos recibidos para la ejecución de contratos o convenios celebrados entre entidades públicas, deberá atenderse a las características cualitativas de la información contable pública de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, con el objeto de producir una información contable razonable y verificable que permita reflejar la gestión, el uso y el control de los recursos públicos, durante la vigencia del proyecto.

Las entidades territoriales, como son los Departamentos, Municipios o Distritos especiales reciben del Gobierno Nacional recursos del Sistema General de participaciones- Participación de propósito general, así como del Sistema General de Regalías, los cuales de acuerdo con las normas que regulan la distribución, asignación y giro, se realiza en cabeza de los entes territoriales, quienes deberán reconocer contablemente el ingreso respectivo. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, con los recursos recibidos y para dar cumplimiento a los planes de desarrollo aprobados, las entidades territoriales pueden realizar convenios con otras entidades públicas, en donde deberá analizarse si los recursos destinados a la ejecución de los proyectos convenidos son recibidos para coadyuvar al cumplimiento del objeto social de la entidad que los recibe, evento en el cual se contabiliza un ingreso por Transferencia o para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, caso en el cual se constituyen una obligación.

El procedimiento contable a aplicar en cada uno de los casos, será el siguiente:

1- Recursos entregados a la ESPD para coadyuvar al cumplimiento de su objeto social.

- Recepción de los recursos.

La ESPD incorpora los recursos a su presupuesto y contablemente reconocerá el ingreso mediante un débito en la subcuenta 141314 Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con ocasión del recaudo, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413- TRANSFERENCIAS POR COBRAR. - Ejecución de los recursos

El reconocimiento contable de las operaciones relacionadas con la ejecución de los recursos aportados serán registrados por la E. S. P. D. como un gasto o un costos, según la naturaleza de la erogación, o en la cuenta que corresponda del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, si se trata de la adquisición o formación de bienes relacionados con propiedades, planta y equipo, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago. (Subrayado fuera de texto)

2- Recursos recibidos por la E. S. P. D. para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras.

- Recepción de los recursos

En presencia de un contrato o convenio interadministrativo con el objeto de administrar recursos para realizar proyectos en donde el Municipio o el Departamento encargan su ejecución a un tercero, para la entidad que recibe los recursos se genera una obligación, la cual deberá registrarse mediante un débito en 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, cuenta que deberá reportarse en el informe de operaciones recíprocas a presentar a la CGN, teniendo en cuenta que la entidad que aporta los recursos registrará un derecho debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Ejecución de los recursos

Como en este caso la entidad recibe recursos en administración, con las ejecuciones disminuirá el pasivo constituido, mediante un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición; en tanto que si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, deberá acreditarse la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, contra la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, evento en el cual si así lo estima necesario, podrá hacer distinción con respecto a los registros de las demás operaciones de la entidad, a nivel de auxiliares.

Posteriormente, al efectuar el pago, cancelará el pasivo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, quedando así compensada la disminución del pasivo mediante el cual se reconocen los recursos recibidos en administración, con el saldo de los recursos líquidos del convenio, por la disminución de los mismos.

Además, durante toda la vida del proyecto, como entidad ejecutora, le corresponderá acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, 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.

Es pertinente señalar que en cualquiera de los casos aquí tratados, deben contabilizarse los descuentos y retenciones de impuestos que puedan derivarse de las transacciones respectivas.

- Bienes formados durante la ejecución del convenio

Con la información relacionada con la ejecución del convenio, presentada por la Empresa de servicios públicos, el Municipio o Departamento disminuirá la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectará el gasto o la cuenta de activo que identifique el bien entregado por la ESPD.

En el evento que el bien Propiedad, planta y equipo este destinado para el uso de la ESPD, la entidad territorial reconocerá la entrega del bien afectando el débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La Empresa de Servicios Públicos incorporará el bien, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes, del Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 325525- Bienes, de la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto)

SOBRE LOS BIENES ENTREGADOS EN COMODATO, REGIMEN DE CONTABILIDAD PUBLICA PRECEDENTE (Resolución 354 De 2007)

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, dispone:

“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 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).

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.

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).

3) Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

...

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

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

6.1.1 Activos

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

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

(...)

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

Los activos que cumplen con los criterios para su reconocimiento se deben clasificar de acuerdo con la intención que tenga la empresa con dicho recurso; por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso de la operación, se clasifica como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasifica como propiedad planta y equipo; si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías, se clasifica como propiedad de inversión. La intención es el criterio de clasificación de los recursos controlados.

Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento puede, sin embargo, revelarse en notas a los estados financieros. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considera relevante para los usuarios de la información. Un activo que no cumple los criterios para su reconocimiento, en la fecha de presentación de estados financieros, puede ser reconocido en un periodo posterior si, como producto de circunstancias y sucesos posteriores, se cumplen con las condiciones para su reconocimiento.” (Subrayado fuera de texto)

4. Doctrina Contable Pública sobre contratos de Comodato

La CGN expidió el concepto No. 20172000000351 del 05-01-17, dirigido a la doctora Paola Montenegro funcionaria de la Secretaria de Hacienda Departamental del Tolima, el cual en numeral 2.2. de las conclusiones, dispuso lo siguiente:

“2.2. Tratamiento Contable de bienes entregados en comodato y su depreciación, resoluciones 354 de 2007, 414 de 2014 y 533 de 2015:

2.2.1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente- Resolución N° 354 de 2007

Los comodatos celebrados entre entidades de Gobierno y entre entidades de Gobierno y empresas deben ser reconocidos según lo estipulado en los numerales 25 y 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. (...)

2.2.2 Marco Normativos anexos a las Resoluciones 414 De 2014-Empresas no Cotizantes y 533 de 2015-Entidades De Gobierno:

El tratamiento contable de los contratos de comodato, no está desarrollado expresamente dentro de la Resoluciones N° 414 de 2014 y 533 de 2015, por cuanto la regulación contable no está orientada a determinar criterios con base en los actos jurídicos, por el contrario, se orienta a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

Siguiendo lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, el principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales anexos a estas resoluciones, 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 los intervinientes en los contratos de comodato (Comodante y comodatario) a partir de juicios profesionales, evaluar conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los bienes entregados en comodato bajo el contexto de los marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y a la Resolución N° 533 de la 2015, respectivamente, atendiendo los lineamientos que se señalan a continuación.

Para el efecto, una empresa en calidad de comodante o comodataria controlará los bienes, si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destinan, usarlos la mayor parte de su vida económica, 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 a dichos bienes.

(...)

Definido lo anterior, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

2.2.2.1. Transferencia sustancial del Comodante de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del 100% o de la porción de un activo entregado al comodatario.

2.2.2.1.1. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales.

El comodante, debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, 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. La diferencia se registra con un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. Alternamente reconocerá 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).

Por su parte el comodatario, debe incorporar mediante un débito en la respectiva subcuenta y cuenta el 100% o la porción del activo recibido, de acuerdo al fin para el cual

esté previsto su uso, y un crédito en la subcuenta 442807–Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.2. Cuando el comodante y el comodatario son entidades de gobierno, y en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien.

El comodante debe registrar la diferencia resultante de la baja en cuentas del bien transferido un débito en la subcuenta 198604–Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986–ACTIVOS DIFERIDOS. Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, disminuirá el saldo de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El comodatario debe incorporar el activo recibido y reconocer un pasivo hasta tanto no 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.

Cuando se vayan cumpliendo las condiciones, la Entidad irá disminuyendo el saldo de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva, de la cuenta 4428–OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2.2.1.3. Cuando el comodante es una entidad de gobierno y el comodatario es una empresa, y en la transferencia del activo no se han impuesto condiciones contractuales. El comodante debe retirar el 100% o la porción del activo entregado en comodato, 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 traslado, la diferencia se registra mediante un débito la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la Cuenta 5424-SUBVENCIONES. Alternamente reconocerá 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).

El comodatario, debe incorporar el 100% o la porción del activo recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo al fin para el cual esté previsto su uso y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno o 443090–Otras subvenciones, de la cuenta 4430–SUBVENCIONES

(...)

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

“(...)

CAPÍTULO VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

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

(...)

5.3 Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **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 ACREDITA CON:

4) 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

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

Es pertinente señalar que no es competencia de la CGN suplir los vacíos que puedan existir en la formulación de los contratos o actos jurídicos mediante los cuales se formulan la ejecución de proyectos, los cuales deberán ser suplidos directamente por las partes, tal como ocurre en el caso por usted consultado con respecto a la propiedad de los bienes adquiridos. Por lo tanto, a continuación se desarrollan diferentes alternativas, que servirán de guía para que una vez subsanen los vacíos jurídicos, se adopte el procedimiento contable que corresponda a la realidad final.

Teniendo en cuenta que los bienes fueron adquiridos en el año 2015, periodo durante el cual año la empresa se encontraba en periodo de transición y la contabilidad se debía llevar para todos los efectos legales bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente y paralelamente bajo el nuevo marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 aplicable a las Empresa no que no cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el procedimiento contable que debió aplicarse, es el siguiente:

1. Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Para el manejo de los recursos provenientes del Sistema General de Regalías SGR mediante convenio para la ejecución de estos recursos, tanto la EDAT E.S.P como la Gobernación, debieron aplicar el procedimiento indicado en el concepto radicado No. 20141300009131, expuesto en las consideraciones.

Por consiguiente, con relación a la contabilización de los equipos para tratamiento de agua, si los recursos recibidos por EDAT E.S.P, fueron para coadyuvar al cumplimiento de su objeto social, debió incorporarlos en su contabilidad, en el momento de su adquisición, en el grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 2401- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS la cual se cancelará con el pago. (Subrayado fuera de texto).

Mientras que si los recursos recibidos por la EDAT E.S.P. fueron para realizar obras que competen a la entidad que entrega los recursos y encarga la ejecución de unas obras, es decir a la Gobernación, los bienes adquiridos durante la ejecución del convenio, se reconocerán en esta entidad con la información relacionada con la ejecución del convenio, presentada por la EDAT E.S.P, para lo cual la Gobernación disminuirá la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectará el gasto o la cuenta de activo que identifique el bien entregado por la ESPD.

En el evento que el bien Propiedad, planta y equipo este destinado para el uso de la ESPD, la Gobernación registra la entrega del bien afectando el débito en la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, con crédito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La Empresa de Servicios Públicos debió incorporar el bien, debitando las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes, del Grupo 16— PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 325525— Bienes, de la cuenta 3255— PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Se anexa copia del concepto 20141300009131, por ser aplicable al caso consultado.

Ahora bien, si de las definiciones que deben formalizar entre la EDAT y el Departamento se concluye que la propiedad de los equipos queda en cabeza de la empresa para el cumplimiento de sus funciones misionales, y si en desarrollo de estas, la empresa a su vez los entrega en comodato a los municipios, el procedimiento que correspondía aplicar es el indicado en el numeral 2 de las consideraciones del presenta concepto, con fundamento en 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 precedente.

2. Bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones:

2.1 Reconocimiento de los activos.

El principio de esencia sobre forma incluido en el Marco Conceptual anexo a la resolución N° 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 para la incorporación de los equipos a la contabilidad, le correspondía a la empresa establecer a partir de juicios profesionales si poseía el control de los equipos de laboratorio adquiridos y que fueron entregados en comodato, es decir si percibía los beneficios económicos o potencial de servicios así como la asunción de los riesgos asociados a estos activos, caso en el cual debió incorporarlos en la contabilidad mediante un débito en la cuenta y subcuenta de propiedades, planta y equipo con crédito a la subcuenta 443006 Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430 SUBVENCIONES.

De no haber procedido en la forma estipulada en el párrafo inmediatamente anterior, ello implica que debe realizar el ajuste correspondiente de acuerdo a lo que estipula la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, que establece que el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores, sea material o no material, no se debe incluir en el resultado del periodo en el que se descubre el error.

Para el efecto, afectará las cuentas y del grupo 16- Propiedades, Planta y Equipo, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en atención a lo dispuesto en el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores de la norma mencionada en el párrafo precedente.

2.2 Por la entrega de los bienes en comodato

Bajo el supuesto que inicialmente el Departamento confiere el control de los bienes a la EDAT, y posteriormente la empresa los entrega en comodato a los municipios, realizando la transferencia sustancial de riesgos y beneficios asociados a dicho bien por un periodo sustancial que cubra la mayor parte de su vida económica, la empresa los dará de baja los bienes y debitará la subcuenta 589029 – Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, de la cuenta 5890 – GASTOS DIVERSOS, y alternamente los controlará 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 otra parte, los municipios, en aplicación del RCP precedente, hasta el 31 de diciembre de 2017, debitarán la cuenta y subcuenta de propiedades, planta y equipo y acreditarán 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.

Ahora, si con la entrega de los equipos en comodato a los municipios, la empresa sigue conservando el control por cuanto puede decidir el propósito para el cual se destinan; obtiene sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; puede prohibir a terceras personas el acceso a tales beneficios y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo, no efectuará la bajar en su contabilidad y revelará en las notas a los estados financieros la ubicación de estos bienes y su situación desde el punto de vista administrativo y legal.

Se anexa copia del concepto N° 20172000000351 para que lo tomen como guía respecto de los procedimientos contables que en condiciones normales aplican para el reconocimiento contable de los bienes que se entregan en comodato.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000105881 del 23-11-2017

3.7 OTROS ACTIVOS – PROPIEDADES DE INVERSIÓN

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

3.8 OTROS ACTIVOS – ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 20172000055561 DEL 01-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos – Activos Intangibles
	SUBTEMAS	Medición de licencia que guarda relación con una cuenta por

pagar

Doctora
 PAULA ANDREA RESTREPO GRISALES
 Contadora
 Valor + S.A.S
 Medellín- Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500030442, del día 29 de junio de 2017, mediante la cual solicita se indique si una licencia (activo intangible), cuyo precio se pagará durante los siguientes tres años a su adquisición, sin que contractualmente se haya establecido expresamente un cobro financiero, se debe reconocer al costo, al igual que la cuenta por pagar.

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

CONSIDERACIONES

La Norma de Activos Intangibles del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, define los criterios de reconocimiento de los activos intangibles en los siguientes términos: “Se reconocerán como activos intangibles, los recursos 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. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.”

Así mismo, el párrafo 13 de la Norma en mención, relativo a la medición inicial, establece que “los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible”. En consecuencia, el párrafo 17 de la misma Norma indica respecto a los activos intangibles relacionados con cuentas por pagar, lo siguiente: “Cuando la empresa adquiera un activo intangible con un plazo para pago que exceda los periodos normales de crédito, el componente de financiación no hará parte del costo del activo intangible, y se reconocerá como un gasto por intereses durante el periodo de financiación, de acuerdo con la Norma de Cuentas por Pagar. Lo anterior, siempre y cuando el activo no cumpla las condiciones para calificarse como apto”. (Subrayado fuera del texto)

La Norma de cuenta por pagar contenido en el Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, establece lo siguiente con relación a la clasificación y medición inicial de las cuentas por pagar:

“(…) 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el valor presente de los flujos futuros descontados a la tasa de referencia del mercado para transacciones similares durante el periodo que exceda al plazo normal para el negocio y el sector. (…)” (Subrayado fuera del texto)

Por último, la Norma de costos de financiación, incorporada mediante la nueva regulación contable, establece lo siguiente con relación al reconocimiento:

“15.1. Reconocimiento

2. 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 periodo sustancial para que esté en condiciones de utilización, venta, explotación o generación de rentas o plusvalías. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

3. La entidad definirá en sus políticas contables lo que se considerará como periodo sustancial, atendiendo los distintos tipos de activos. (…)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Por regla general, los activos intangibles se registran al costo, el cual se mide dependiendo de la forma como se obtenga el intangible, por lo cual, los activos intangibles que guarden relación con una cuenta por pagar se medirán conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por pagar. Lo anterior implica que la empresa debe analizar y determinar los periodos de pago normales del negocio y el sector, teniendo en cuenta el sector en el cual opera y las condiciones generales de la Empresa, con el propósito de definir lo siguiente, comprobando previamente que dicha licencia cumpla efectivamente con los criterios para el reconocimiento de activos intangibles:

Por regla general, los activos intangibles se miden al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible. Ahora bien, dado que la modalidad de adquisición es a crédito, deberán tenerse en cuenta correlativamente los criterios de medición de la obligación a la luz de lo establecido en la Norma de cuentas por pagar. Lo anterior implica que la empresa debe analizar y determinar los periodos de pago normales del negocio y el sector, con el propósito de definir lo siguiente, comprobando previamente que dicha licencia cumpla efectivamente con los criterios para el reconocimiento de activos intangibles:

i) Si la empresa determina que el pago de la licencia no excede el plazo normal de pago del negocio y el sector, el costo en la medición inicial del activos intangible y la cuenta por pagar será por el precio pactado con el proveedor, es decir, por el valor de la transacción.

ii) Si el plazo otorgado para el pago de la licencia es superior al plazo normal de pago del negocio y el sector, y además se pacta un precio diferenciado con respecto al precio establecido normalmente por el proveedor, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago para determinar el costo en la medición inicial del activo intangible y su correspondiente cuenta por pagar.

La diferencia que se presente entre el precio diferenciado y el precio establecido normalmente por el proveedor para ventas con plazos normales de pago, se amortizará a partir del periodo en que exceda el plazo normal de pago, aumentando la cuenta por pagar respectiva y registrando un débito en la subcuenta 580433 – Costo efectivo de cuentas por pagar a costo amortizado, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS, excepto cuando el activo cumpla las condiciones para calificarse como apto, en cuyo caso se debitará la subcuenta 197007 - Licencias, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES.

iii) Si el plazo otorgado para el pago de la licencia es superior al plazo normal de pago del negocio y el sector, y además no se pactaron precios diferenciados con respecto al precio establecido normalmente por el proveedor en ventas con plazo normal, 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, para determinar el costo en la medición inicial del activo intangible y su correspondiente cuenta por pagar.

El componente de financiación no hará parte del costo del activo intangible y se reconocerá como un gasto por intereses, durante el periodo de financiación que exceda el plazo normal de pago, en la subcuenta 580433 – Costo efectivo de cuentas por pagar a costo amortizado, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS, excepto cuando el activo cumpla las condiciones para calificarse como apto, en cuyo caso se debitará la subcuenta 197007 - Licencias, de la cuenta 1970 – ACTIVOS INTANGIBLES, hasta el momento en que se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para operar; con posterioridad a ese momento, se registrará un gasto en la subcuenta 580433 – Costo efectivo de cuentas por pagar a costo amortizado, de la cuenta 5804 – FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20172000110651 DEL 21-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Activos intangibles Cuentas por pagar Ingresos fiscales Costos de producción

	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones
3	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Activos intangibles Cuentas por pagar Costos de producción
	SUBTEMAS	Reconocimiento del permiso para el uso del espectro radioeléctrico y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones

Doctora

CONSTANZA CASTRO SANCHEZ

Contadora

Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

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 el N° 20175500043182, del 25 de septiembre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable que deben atender las entidades contables públicas a las que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones les concede el permiso para el uso del espectro y la concesión a los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, con el objeto de atender un único criterio contable y evitar diferencias en el reporte de operaciones recíprocas.

CONSIDERACIONES

1. Relacionadas con la regulación vigente sobre la materia

El Decreto N° 542 de 2014 que reglamenta lo dispuesto en los artículos 10, 13 y 36 de La Ley N° 1341 de 2009, frente a la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, dispone lo siguiente:

“Artículo 1°. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto fijar el alcance de los elementos que configuran la contraprestación periódica que deben pagar los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, conforme a lo dispuesto en los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009. Lo anterior, sin perjuicio de la aplicación del régimen de transición establecido en el Artículo 68 de la misma ley y en el numeral 1 del Artículo 58 de la Ley 1450 de 2011

Parágrafo. Las disposiciones previstas en este título no se aplican a las contraprestaciones que se causen por el otorgamiento o renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, como tampoco a las que recaen sobre los servicios de radiodifusión sonora, de televisión y postales, los cuales continúan rigiéndose por las normas especiales que le sean aplicables.

Artículo 2°. Hechos que generan la contraprestación periódica. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 se causa por la provisión de redes de telecomunicaciones, la provisión de servicios de telecomunicaciones o la provisión de unas y otros, dentro del territorio nacional o en conexión con el exterior.

Se entiende por provisión de redes de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros el conjunto de nodos y enlaces físicos, ópticos, radioeléctricos u otros sistemas electromagnéticos, que permita la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza.

Se entiende por provisión de servicios de telecomunicaciones la responsabilidad de suministrar a terceros la emisión, transmisión y recepción de información de cualquier naturaleza a través de redes de telecomunicaciones, sean estas propias o de terceros.

Se entiende por provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones en conexión con el exterior, cuando la misma se establece desde o hacia el exterior.

Parágrafo. No constituye provisión de redes de telecomunicaciones el consumo o utilización propios de las mismas sin suministro a terceros.

Artículo 3°. Responsable de la provisión de las redes y de servicios de telecomunicaciones y de la contraprestación periódica. El proveedor de redes de telecomunicaciones y de servicios de telecomunicaciones se obliga ante sus usuarios a la provisión de las redes, a la prestación de los servicios o a las dos, y como tal asume a nombre y por cuenta propia la responsabilidad sobre la provisión de las redes y de los

servicios de telecomunicación que suministra a terceros, así los servicios o las redes sean de propias o de terceros.

Todos los proveedores de redes y de servicios de telecomunicaciones son responsables del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la contraprestación periódica previstas en la Ley 1341 de 2009 y sus disposiciones reglamentarias, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Parágrafo. La provisión de redes y la de servicios de telecomunicaciones sin la previa formalización de la habilitación general, no exime de la obligación de pagar las contraprestaciones que se causan por tal concepto, conforme a las disposiciones de la Ley 1341 de 2009 y el presente decreto. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar por la omisión de la inscripción en el Registro de TIC.

Artículo 4°. Base sobre la cual se aplica la contraprestación periódica. La base para el cálculo de la contraprestación periódica está constituida por los ingresos brutos causados en el período respectivo, por concepto de la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones, incluidos aquellos causados por participaciones, reconocimientos, primas o cualquier beneficio económico, originados en cualquier tipo de acuerdo, con motivo o que tengan como soporte la provisión de redes o de servicios de telecomunicaciones.

Parágrafo. Los ingresos que se originen del ejercicio de actividades económicas distintas a la provisión de redes y de servicios de telecomunicaciones no forman parte de la base de la contraprestación periódica

Frente a la contraprestación periódica a favor del fondo de tecnologías de la información y las comunicaciones por la habilitación general para la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones, la Resolución N° 290 de 2010, en el Artículo 2, se establece lo siguiente:

“Artículo 2. Contraprestación periódica por la habilitación general. La contraprestación periódica de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, que deben cancelar los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a partir del 31 de enero de 2010, corresponderá al dos punto dos por ciento (2,2%) sobre los ingresos brutos causados por la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones excluyendo terminales, del respectivo proveedor.

La liquidación y pago de esta contraprestación se hará trimestralmente, de conformidad con lo dispuesto en el Título III de esta Resolución.” (Subrayado fuera de texto)

El citado Decreto Nº 542 de 2014, en el Título II, referido a la contraprestación económica con ocasión de la renovación de los permisos para el uso del espectro radioeléctrico, en los artículos 10 y siguientes, determina lo siguiente:

“Artículo 10. Objeto y ámbito de aplicación. El presente Título tiene por objeto establecer los criterios para la determinación de las contraprestaciones económicas que se causan con ocasión de la renovación de permisos de uso de espectro radioeléctrico, en desarrollo de la Ley 1341 de 2009.

Artículo 11. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico. La contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico, que debe pagar el respectivo titular del permiso a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, será la resultante de aplicar los criterios establecidos con base en la propuesta que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro.

Dicha contraprestación económica se debe pagar por anualidades anticipadas, salvo que en los procedimientos para el otorgamiento de las renovaciones se establezcan reglas especiales que dispongan oportunidades de pago distintas.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones determinará los criterios, generales o particulares, para la valoración y liquidación de la contraprestación de que trata el presente artículo.

Artículo 12. Contraprestación económica con ocasión de renovación de permisos para el uso del espectro radioeléctrico de bandas identificadas para servicios de IMT. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica que se causa con ocasión de la renovación de permisos para utilización del espectro radioeléctrico atribuido por la Agencia Nacional del Espectro para servicios móviles terrestres, en bandas identificadas para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales (IMT) (por sus siglas en inglés), será definido de acuerdo con los resultados de los estudios que se adelanten para cada permiso que se renueve.

La valoración será llevada a cabo de manera individual y concreta para cada administrado que esté interesado en la renovación del permiso para el uso del espectro radioeléctrico, con base en las propuestas que al respecto formule la Agencia Nacional del Espectro, en función de criterios técnicos y económicos que tengan en consideración, entre otros, el

tamaño de la red, el número de equipos de radiación utilizados, el número de usuarios atendidos, el valor de la gestión del espectro requerida, el costo de oportunidad derivado de la renovación, además de los criterios ya contemplados en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009.

En consecuencia de lo anterior, dicha valoración podrá implicar el pago de sumas diferentes a cargo de los distintos interesados, dadas las situaciones particulares que rodean cada renovación.

El acto administrativo por el cual se otorga la renovación de los permisos para uso del espectro radioeléctrico identificado como IMT implica la aceptación y reconocimiento del valor fijado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones con ocasión de dicha renovación.” (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 2877 de 2011, establece lo siguiente:

“Artículo 1. Modificar el artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, el cual quedará así:

“Artículo 5. Contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico. De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, el otorgamiento o renovación del permiso para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico dará lugar al pago, a favor del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y a cargo del titular del permiso, de una contraprestación cuyo importe en moneda legal colombiana será el resultante de aplicar los Valores Anuales de Contraprestación —VAC— establecidos en el anexo de la presente resolución.

Dicha contraprestación económica se podrá cumplir de forma anticipada en un único pago por el total del período de tiempo por el que se haya otorgado el permiso o en anualidades anticipadas. Para el efecto, el asignatario previamente al acto de otorgamiento o de renovación de su permiso, deberá hacer manifestación expresa acerca de la forma en que pagará dicha contraprestación económica.

Parágrafo. La valoración y forma de pago de la contraprestación económica por la utilización del espectro radioeléctrico identificado para las Telecomunicaciones Móviles Internacionales — IMT (por sus siglas en inglés) de los servicios móviles terrestres, será definida previo el respectivo estudio”

El Decreto 1161 de 2010, Por el cual se dictan algunas disposiciones relacionadas con el régimen de contraprestaciones en materia de telecomunicaciones y se derogan los Decretos 1972 y 2805 de 2008, en el Artículo 6º, establece lo siguiente:

“Artículo 6°. Obligaciones. Los proveedores que estén obligados a pagar las contraprestaciones en materia de telecomunicaciones establecidas en los artículos 13 y 36 de la Ley 1341 de 2009, tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Autoliquidar y pagar oportunamente al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones las contraprestaciones a su cargo.
- b) Discriminar en su contabilidad los ingresos correspondientes a la provisión de redes y/o servicios de telecomunicaciones. (...)
- g) Diligenciar correcta y completamente los formatos y formularios únicos de recaudo definidos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para el pago de sus obligaciones, en los casos que corresponda.” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones frente a la normatividad contable pública

2.1. Régimen de Contabilidad Pública RCP precedente

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 8 define los principios de contabilidad pública que son 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, entre los cuales se resaltan los principios de registro, devengo o causación y asociación, así:

“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.

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 ejercicios 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.” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, numeral 9, así:

“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)

El párrafo 264 del PGCP señala que “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”.

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “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)

Según el párrafo 274 del PGCP, “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. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto).

Para el reconocimiento de los ingresos por concepto de concesiones, el Catálogo General de Cuantías del RCP precedente, ha dispuesto la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, donde se incluye la subcuenta 411051-Concesiones.

Igualmente, el párrafo 282 del PGCP, define los gastos señalando que “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 de texto).

Como complemento el párrafo 283 del citado PGCP, dispone que “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).

La CGN mediante concepto radicado con el N° 200912-137473 del 15 de enero de 2010, dirigido a la doctora Luz Mery Clavijo Ibagón, Jefe División Nacional de Contabilidad Universidad Nacional de Colombia, señaló lo siguiente:

“2.3 Licencia para el uso del espectro electromagnético. De acuerdo con las consideraciones expuestas la licencia para el funcionamiento de la emisora UN-Radio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).”

2.2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Normativo Contable que deben aplicar las entidades de gobierno, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala:

“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.

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El citado Marco conceptual, en el numeral 6.1.1., define los activos así:

“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 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)

Igualmente, en las normas dispuestas como anexo de la Resolución N° 484 de 2017, mediante la cual se modificaron las normas anexas a la Resolución N° 533 de 2015, en el Capítulo V Otras normas, numeral 1, párrafo 1, Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, señala lo siguiente:

1. “Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente, o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.” (Subrayados fuera de texto)

1.4 Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

23. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.” (Subrayados fuera de texto)

2.2. Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

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, en el Marco conceptual dispuesto por la CGN en el anexo de la Resolución Nº 414 de 2014, en el numeral 5 Principios de contabilidad pública, se 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.

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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La contraprestación a cargo de entidades contables públicas proveedoras de redes y de servicios de telecomunicaciones, que deben liquidar y pagar al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, debe reconocerse en el sistema contable de tales entidades de manera cronológica y conceptual, observando los principios y normas técnicas definidas en el Marco normativo contable que le sea aplicable a cada entidad contable pública que participa de la transacción.

1. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

Cuando se trata de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio, si se trata de una entidad contable pública que debe atender aplicar el Régimen de Contabilidad Pública precedente, para utilizar un segmento del espectro radioeléctrico, a que hace referencia el Artículo 5 de la Resolución 290 de 2010, modificado por el Artículo 1 de la Resolución N° 2877 de 2011, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe registrar con un débito en la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer ese hecho mediante un débito en la Subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

En el caso de la obligación a cargo de una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones, que se causa por la contraprestación periódica derivada de la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009, y a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual se liquida como un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones autorizado, que se debe declarar y pagar por trimestres calendario dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, bajo el entendido que la entidad obtiene ingresos por la prestación de tales servicios con fundamento en la autorización otorgada por el citado Ministerio, la obligación debe reconocerse mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Para reconocer los derechos que surgen de la operación anterior, la CGN se aparta del criterio genérico de concesión señalado a ese Ministerio mediante concepto radicado con el N° 107771 de enero 17 de 2008, por cuanto no se trata de un permiso para prestar servicios en nombre del MINTIC; dado que lo que se presenta es un permiso para que el prestador quede habilitado para adelantar una actividad específica por su cuenta y riesgo, caso en el que el citado Ministerio debe reconocer el devengo del ingreso y los derechos respectivos mediante un débito en la subcuenta 140139 licencias de la cuenta 1401 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

2. Marco normativo para Entidades de Gobierno

En atención a lo dispuesto por la CGN en el nuevo Marco normativo contable para entidades de gobierno, para reconocer la obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, esa entidad al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, Registro y Salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Del otro lado, al Ministerio le corresponde reconocer los derechos e ingresos respectivos mediante un débito en la Subcuenta 131118-Licencias de la cuenta 1311 INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110 NO TRIBUTARIOS.

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

3. Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Cuando las obligaciones a favor del favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones se encuentran a cargo de una empresa que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el reconocimiento debe efectuarse como se indica a continuación:

La obligación por concepto de la contraprestación por el permiso concedido o por su renovación que otorga este Ministerio para utilizar el espectro radioeléctrico, al liquidar la obligación anual debe reconocer tal evento mediante un débito en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias,

registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Adicionalmente, si la utilización de la licencia se relaciona con un proceso de prestación de servicios, la amortización se debe reconocer debitando la subcuenta 790507-Depreciación y amortización, de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta 197507-Licencias de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

La contraprestación periódica por la habilitación general de que tratan los artículos 10 y 36 de la Ley 1341 de 2009 que debe atender una entidad contable pública proveedora de redes y/o servicios de telecomunicaciones a favor del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se debe reconocer mediante débito en la subcuenta 790502-Generales de la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES y un crédito en la subcuenta 244011-Licencias, registro y salvoconducto, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

3. Operaciones recíprocas

Para los casos en que la erogación del adquirente implica el registro de un activo antes que un gasto, no habrá lugar al reporte de operaciones recíprocas conducentes a la eliminación por operaciones que afectan los resultados, toda vez que no existe correspondencia entre gastos y costos, con los ingresos del Ministerio, subsistiendo únicamente para esos casos, el reporte de operaciones recíproca entre el derecho y la obligación correlativa.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del05-01-2017

3.9. OTROS ACTIVOS – ACTIVOS BIOLÓGICOS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del05-01-2017

3.10. OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20172000001751 DEL 26-01-2017

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

302

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros activos Patrimonio
	SUBTEMA	Cuentas que fueron creadas con la Resolución N° 139 de 2012 y eliminadas mediante la Resolución N° 466 de 2016

Doctor
YILVER VILLALOBOS
Asistente administrativo
EMPRESA MUNICIPAL PARA LA SALUD – EMSA
Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500000022, del día 4 de enero de 2017, en la cual manifiesta que mediante la Resolución N° 466 de 2016 fueron eliminadas las subcuentas 197009 Servidumbres y 328002 Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo que habían sido creadas con la Resolución N° 139 de 2012, por lo cual solicita aclaración sobre cuales subcuentas las reemplazan.

En los siguientes términos damos respuesta a su consulta.

CONSIDERACIONES

Para resolver la inquietud relacionada con la eliminación de la subcuenta 197009-Servidumbres, de cara al nuevo Marco Normativo expedido por la CGN mediante la Resolución N° 444 de 2012 para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, el Marco Conceptual anexo a esta Resolución, define los activos como:

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

... Una empresa controla el recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la

propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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, en relación con los activos dispone lo siguiente:

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos 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. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

2. 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 acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

3. La empresa controla un activo intangible cuando puede obtener los beneficios económicos futuros de los recursos derivados de este y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros cuando a) puede generar ingresos procedentes de la venta de bienes o servicios en los cuales se usa el activo intangible, b) puede generar rendimientos diferentes de los derivados del uso del activo por parte de la empresa o c) le permite a la empresa disminuir sus costos o gastos.

De otro lado, en relación a la eliminación de la subcuenta 320802-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo, es pertinente tener en cuenta los cambios suscitados en la norma relativa a los beneficios a los empleados, como se ilustra a continuación:

Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2012, señala 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. (...)

5.2.2 Medición

... 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.

Marco normativo anexo a la Resolución N° 607 de 2016, establece:

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento 11. 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 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.

De otra parte, el Catalogo General de Cuentas creado mediante la Resolución 139 de 2012, y modificado por la Resolución N° 466 de 2012, contiene las cuentas de gastos 5108 y 5212 denominada Gastos de personal diversos, y de ingresos 4808 denominada ingresos diversos, las cuales se describen así:

5108-5112 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

Estas cuentas contienen las subcuentas 510812 y 521212-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

4808-INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que se que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

Esta cuenta contiene la subcuenta 480837-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para el reconocimiento de un activo la entidad debe establecer que tenga el control y que espere obtener un potencial de servicio derivados del mismo, además de contar con una medición fiable. En consecuencia mediante la Resolución N°466 de 2016, la Contaduría General de la Nación procedió a eliminar del Catálogo General de Cuentas la subcuenta 197009-Servidumbres, por considerar que este concepto no es susceptible de reconocerse como activo intangible por cuanto no cumple con los criterios establecidos en 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.

De otra parte, la subcuenta 320802- Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios a los empleados a largo plazo, fue eliminada del Catálogo General de Cuentas, mediante la Resolución N°466 de 2016, en razón a la modificación del Marco Normativo para Empresas, mediante la Resolución N° 607 de 2016, que incluye cambios en la norma de Beneficios a los Empleados en el sentido que 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 y no en el patrimonio con presentación en el Resultado Integral como lo contemplaba la primera versión de este Marco Normativo. Para este efecto creó las subcuentas 510812 y 521212-Ajuste beneficios a empleados a largo plazo, y por el lado de los ingresos se habilitó la subcuenta 4800837-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo.

CONCEPTO No. 20172000017461 DEL 14-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Bienes y servicios pagados por anticipado
	SUBTEMAS	Reclasificación de los intereses por préstamos para viviendas cuyas tasas de interés son menores a la que emite el mercado.

Doctora
LILIANA AMPARO CARDONA BEDOYA
Lider Proyecto NIIF
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2017550000103-2 de fecha 12 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Agradezco me informen en que cuenta se debe reclasificar los intereses registrados en la cuenta de 19.86.02 “préstamos condicionados a tasa de interés inferior a la del mercado’ para préstamos de vivienda cuya tasa de interés es (Sic) menor a la que emite el mercado.

Si bien la cuenta contable 19.86.02 debe ser eliminada según la resolución 466 del 19 de agosto de 2016; a donde debemos reclasificar el saldo para quienes aplicamos nuevo marco normativo según resolución 414 de 2014 para Empresas que No cotizan en el mercado ni captan dinero del público.”

CONSIDERACIONES

En la Resolución 414 del 2014 emitida por la Contaduría General de la Nación, 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:

“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.

(...)

3.3. Medición inicial

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

La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como 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.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo, aquellos otorgados a los empleados que hayan prestado sus servicios a la empresa durante el periodo contable 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 los empleados a corto plazo se reconocerán como un gasto o costo y como un pasivo

En caso de que la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, la empresa reconocerá un activo por dichos beneficios.

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.

El activo reconocido cuando la empresa efectúe pagos por beneficios a corto plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado.

De otra parte, el Catálogo General anexo a la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015, describe:

“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.

Esta cuenta contiene la subcuenta 190515 “Otros beneficios a los empleados”

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.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y debe amortizarse durante el periodo en que se cumplan las condiciones pactadas.

CONCEPTO No. 20172000024731 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades de Inversión
	SUBTEMAS	Medición

Doctor

CARLOS NORVEY BOLÍVAR MUÑOZ

Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20175500017532, del 31 de marzo de 2017, en la cual manifiesta inquietudes sobre la medición de las propiedades de inversión establecida 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.

En su comunicado afirma: “La anterior tiene efectos lesivos para los intereses de la entidad en cuanto que no tiene como mostrar en sus estados financieros los beneficios de la adquisición del terreno y por otro lado, se contrapone con la esencia predicada en las NIIF respecto de la realidad sobre la forma...”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución 607 de 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación, en su artículo 1° modifica 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 1° de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014.

El párrafo 14 de la Norma de Propiedades de Inversión establece: “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 para la medición posterior”.

Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad NIC-40, permite que una entidad emplee el modelo del costo para medir las propiedades de inversión, en los párrafos B43-B50 de los fundamentos a las conclusiones de la citada norma, se explica porque no se requiere medir las propiedades de inversión por el modelo de valor razonable, y se afirma: “... el consejo cree que es imposible, en este estado de cosas, requerir el modelo del valor razonable para las propiedades de inversión... En el Consejo también se destacó que requerir el modelo de valor razonable no convergería con el tratamiento requerido por la mayoría de emisores de normas con los que se mantienen vínculos...”

CONCLUSIONES

- 1- No es posible emplear, para los inmuebles que cumplan con los criterios de reconocimiento de propiedades de inversión, un modelo de medición diferente al establecido en el párrafo 14 de la Norma de Propiedades de Inversión del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
- 2- A nivel Internacional, es aceptado el modelo descrito en el párrafo 14 de la Norma de Propiedades de Inversión del Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20172000062251 DEL 26-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo.

Doctor

JAIRO PINZÓN GUERRA

Representante Legal

Empresa de Servicios Públicos de Chía

Chía-Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500037752, del día 18 de agosto de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Municipio de Chía y la Empresa de Servicios Públicos de Chía, de capital 100% público suscriben un convenio interadministrativo para la reposición de redes de acueducto por un total de \$7.429.825.455,08 en el cual el municipio aporta \$5.855.813.311 y la empresa de servicios públicos aporta \$1.574.012.144 (...)

De acuerdo con el instrumento jurídico celebrado entre el municipio y Emserchia E.S.P. se evidencia que existe desde el inicio una transferencia plena de los recursos, con la intención de que el control de los bienes construidos finalmente los ejerza Emserchia E.S.P. (...)

Bajo el nuevo Marco Normativo, la empresa deberá registrar un ingreso sobre el cual deberá pagar un impuesto de renta que no está incluido en los recursos del proyecto, por lo cual consulta:

“El municipio puede reconocer todos estos activos y entregarlos en administración a la empresa de Servicios públicos de capital 100% público, puesto que el instrumento jurídico

estipula que la ley 142 de 1994, establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, en su artículo 5 determina la competencia de los municipios en asegurar que se presten a sus habitantes de manera eficiente.

Teniendo en cuenta lo anterior el propósito de la infraestructura públicos domiciliarios siempre la va a definir el municipio.”

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

CONSIDERACIONES

El Código Civil en su artículo 2142, establece:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Entidades de Gobierno

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno define los Activos como “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 de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones menciona en el numeral 7.1 que “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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno señala:

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.”

Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

En el Anexo a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones se define los activos como “...recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad.

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

El Marco normativo para Empresas que no Cotizan en un Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“3. 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.

4. 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.

5. 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)

Con respecto a las subvenciones, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior espectro, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo, independientemente de los efectos de orden tributario, pues los registros contables no deben obedecer a asuntos de conveniencia o inconveniencia, sino al trasfondo económico de los hechos.

CONCEPTO No. 20172000066461 DEL 24-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Depuración de la cuenta 1906 Avances y anticipos entregados

Doctora

LUZ MARINA YARA ACOSTA

Jefe de Contabilidad e Impuestos

E.S.P. Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A.

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500041442, del 12 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

En la contabilidad de la empresa se encuentran registrados anticipos dados a contratistas los cuales no han sido legalizados por estos; al indagar con las áreas de supervisión de los contratos informan que la contratista no ha sido posible localizarlo y que jurídicamente la obligación esta prescrita teniendo en cuenta que son contratos de los años 2009, 2010, 2011, etc.

Por lo anterior comedidamente le solicito su apoyo para indicarnos cuál sería el procedimiento contable para la depuración de esta cuenta (anticipos) y sacarla del balance.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, establece:

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

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

Bienes y derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicios;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

Por otra parte el numeral 3.2.3.1– Soportes documentales de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.3.1 Soportes documentales. La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública 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.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

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

cabos, 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”.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, señala

CUENTA

1906

DESCRIPCIÓN: 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.

SE CREDITA 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.

CONCLUSIONES

Si la entidad, después de adelantar todas las gestiones tendientes a recuperar los recursos encuentra que los anticipos están permeados por alguna de las situaciones de que trata el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del anexo a la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016, deberá proceder a su baja, para lo cual cancela las partidas

que conforman su valor en libros y el saldo lo debita de la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 –GASTOS DIVERSOS, dejando la evidencia y trazabilidad necesaria para dar cumplimiento al numeral 3.2.3.1 Soportes documentales, del anexo de la misma Resolución.

El anterior procedimiento tiene alcance para efectos contables y no obsta para que se adelanten las acciones de orden administrativo, fiscal o de otro orden, por conductas inapropiadas de servidores públicos, que eventualmente puedan haber permitido la pérdida de los recursos.

CONCEPTO No. 20172000106251 DEL 29-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos - Propiedades de inversión Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depreciación y deterioro de parqueaderos arrendados y clasificados como propiedades de inversión. Documentos que reglamentan los aspectos relacionados con los documentos contables, su conservación y custodia.

Doctor

MANUEL ANTONIO MORALES AMADO

Profesional grado IV

Lotería de Bogotá

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500046932, del día 20 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

1. La entidad tiene registrada en su contabilidad como propiedades de inversión unos parqueaderos en arrendamiento que se encuentra en el sótano del edificio. ¿Estas propiedades son objeto de depreciación o deterioro?

2. La Contaduría General de la Nación tiene reglamentado los aspectos relacionados con los libros oficiales, los comprobantes y soportes contables, en lo referente a la elaboración, conservación y custodia, bajo la implementación del nuevo marco de regulación Resolución 414 de 2014.

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

CONSIDERACIONES

Con respecto a la primera pregunta, el párrafo 33 del numeral 13.3.1.1 de la Norma de arrendamientos, incluida en el Capítulo I – Activos del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que “Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 14 del numeral 11.3 de la Norma de Propiedades de Inversión del nuevo Marco Normativo establece la medición posterior de esta clase de activos, señalando que: “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 para la medición posterior.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación a la segunda inquietud, mediante la Resolución N° 193 de 2016 se incorporó dentro de los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, el cual debe ser implementado, entre otros, por las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. El numeral 3.2.3.1 del Procedimiento en mención señala los aspectos relacionados con los soportes documentales que respaldan la totalidad de las operaciones por la entidad.

En cuanto a la custodia, el literal a del numeral 3.2.3 sobre Sistema Documental, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, señala que “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, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.” (Subrayado fuera del texto)

Por último, el documento Proceso Contable y Sistema Documental Contable expedido mediante la Resolución N° 525 de 2016, transversal a todos los marcos normativos, incluido el anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, tiene como propósito definir las etapas del proceso contable, el sistema documental contable y la conservación de los documentos contables.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. De acuerdo a la Norma de propiedades de inversión, después de su reconocimiento, éstos activos se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, para la medición posterior de los parqueaderos entregados en arrendamiento operativo y que se encuentran clasificados como propiedades de inversión se deberá aplicar los criterios definidos en la Norma de Propiedades, Planta y Equipo para la determinación de la vida útil, la depreciación y el valor residual, así como aplicar la Norma de Deterioro del Valor de los Activos.

2. La CGN incorporó dentro de los procedimientos transversales a todos los marcos normativos, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, y publicó el documento Proceso Contable y Sistema Documental Contable, mediante la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, a través de los cuales se reglamenta, entre otros aspectos, lo relativo a los documentos contables, su conservación y custodia, y que puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co en las rutas: i) RCP/ RCP en convergencia con NIIF – NICSP/ Procedimientos Transversales/ Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable/ Anexo Resolución 193 de 2016 y ii) RCP/ RCP en convergencia con NIIF – NICSP/ Proceso Contable y Sistema Documental Contable/ Proc. Contable Sist. Doc. Contable Versión 2016.01.

CONCEPTO No. 20172000107361 DEL 11-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros Activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de contrato de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y demás entidades territoriales concurrentes.

Doctora

LUZ GLORIA ARISTIZÁBAL PUERTA
Auditora de Control Interno y Evaluación
E.S.E. Metrosalud
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004800-2, del día 27 de octubre de 2017, en la cual solicita se indique cuál es el registro contable que debe realizar la E.S.E. Metrosalud al suscribir un contrato de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y demás entidades territoriales concurrentes.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 715 de 2001 determinó el procedimiento para atender al pago del pasivo prestacional de las entidades del Sector Salud, es así como los artículos 61 y 62 señalan:

“Artículo 61. Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud. Suprímase el Fondo del Pasivo Prestacional para el Sector Salud creado por el artículo 33 de la Ley 60 de 1993. En adelante, con el fin de atender la responsabilidad financiera a cargo de la Nación para el pago de las cesantías y pensiones de las personas beneficiarias de dicho Fondo y de acuerdo con los convenios de concurrencia correspondientes, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se hará cargo del giro de los recursos, (...)

Artículo 62. Convenios de Concurrencia. Para efectos de los convenios de concurrencia, los cuales deberán ser suscritos a partir de la vigencia de la presente ley por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se continuarán aplicando los procedimientos del Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, la forma en que concurren las diferentes entidades para cubrir el pasivo prestacional, la forma de cálculo del mismo, su actualización financiera y actuarial, las obligaciones de los convenios de concurrencia y los requisitos que deben acreditarse.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá establecer, en concertación con el ente territorial, las condiciones para celebrar los convenios de concurrencia y el desarrollo de los mismos y de los que se encuentren en ejecución, para lo cual podrá verificar el contenido de los convenios suscritos y ordenará el ajuste a las normas sobre el particular.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá revisar y actualizar en forma periódica el valor de la deuda prestacional, definiendo la responsabilidad de cada uno de los entes que suscribe el convenio de concurrencia.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 306 de febrero de 2004, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la ley 715 de 2001, señalando:

“Artículo 1°. Objeto. El presente decreto tiene por objeto reglamentar el procedimiento general para el reconocimiento y pago del Pasivo Prestacional del Sector Salud causado a diciembre 31 de 1993 por concepto de cesantías netas y reservas requeridas para el pago de pensiones legalmente reconocidas de las instituciones de salud públicas o privadas, en cuya financiación deban contribuir en virtud de la Ley 715 de 2001, la Nación a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y los entes territoriales cuando a ello hubiere lugar.

Artículo 2°. Pasivo prestacional. El pasivo prestacional causado a 31 de diciembre de 1993 está constituido por:

a) Cesantías. Las cesantías pendientes de pago, una vez liquidadas y reconocidas, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 242 de la Ley 100 de 1993;

b) Pensiones. Las pensiones de jubilación o vejez, invalidez y sustituciones pensionales que las entidades beneficiarias tenían a su cargo, siempre y cuando correspondan a derechos adquiridos, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5° del artículo 242 de la Ley 100 de 1993;

c) Reserva pensional de activos. Las reservas requeridas para el pago de las obligaciones pensionales de trabajadores privados y servidores públicos reconocidos como beneficiarios, la cual estará representada en bonos o títulos pensionales;

d) Reserva pensional de retirados. Las reservas requeridas para el pago de bonos o las cuotas partes de bonos de los servidores públicos que prestaron sus servicios en las instituciones hospitalarias beneficiarias y se encontraban retirados a dicha fecha. (...)

Por su parte, el Decreto 700 de abril de 2013, por el cual se reglamentan los artículos 61, 62 y 63 de la ley 715 de 2001, dispone:

“Artículo 1°. Financiación del pasivo prestacional del sector salud. La financiación del pasivo causado hasta el 31 de diciembre de 1993 por concepto de cesantías y pensiones de los trabajadores del sector salud que hubieren sido reconocidos como beneficiarios del extinto Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, es responsabilidad de la Nación y de las entidades territoriales.”

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, señala:

“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. (...)

6.1.1 Activos

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

6.1.2 Pasivos

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

Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden aparecer por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. (...)

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, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 en el Capítulo II. Pasivos, indican:

“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 relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

Si la empresa 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.

Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, se incluyen las siguientes cuentas:

“1904 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados distintas de aquellas que surgen por terminación del vínculo laboral o contractual y que se van a liquidar después de completar el periodo de empleo en la empresa.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El efectivo y equivalentes al 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 razonable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de obligaciones posempleo, tales como pensiones a cargo de la entidad, seguros de vida, asistencia médica y cobertura educativa, entre otros.
- 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 razonable. (...)

4808 – INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, y con el objeto de que la contabilidad presentada atienda a las características cualitativas indicadas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, es necesario reflejar la situación financiera ajustada a la realidad, en tal sentido, corresponde a la E.S.E. Metrosalud reconocer los derechos derivados por la suscripción de contrato de concurrencia con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y demás entidades territoriales concurrentes, en cumplimiento con lo señalado por la Ley 715 de 2001 y sus decretos reglamentarios.

Cumplidas las formalidades, para la E.S.E. existe un derecho que contablemente se ajusta a las condiciones de activos destinados al pago de los pasivos pensionales por el valor del contrato de concurrencia que, en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, clasifica en la subcuenta 190408 – Derechos por cobrar – Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, y la contrapartida a la subcuenta 480840 – Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS, teniendo en cuenta que cuando la entidad presente diferentes contratos de concurrencia, los identificará a nivel de auxiliar; cuando los cofinanciadores cumplan con su parte, deberá disminuirse 190408 – Derechos por cobrar – Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904 – PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20172000107021 DEL 05-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Avances y anticipos
	SUBTEMAS	Registro de anticipos a funcionarios por concepto de adquisición de bienes y Servicios

Señor

ALEX RIVEIRA ACOSTA MADIEDO

Gerente General

Granabastos

Soledad - Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049112, del 03 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

“La entidad viene registrando en la cuenta 19.06.04 – Anticipo para la adquisición de bienes y Servicios; además de los anticipos a proveedores y contratistas, los dineros entregados a funcionarios de la entidad como anticipo para la compra de bienes y servicios para la misma entidad, situación que la Contraloría General de la República en auditoría realizada por la vigencia 2016 encontró como un hallazgo administrativo con la siguiente argumentación:

Del análisis practicado a los movimientos de la Cuenta Avances y Anticipos para adquisición de bienes y servicios que hace parte del componente de la Cuentas por Cobrar, que de acuerdo a la norma contable **“Representa los valores entregados por la empresa, en forma anticipada, a contratistas y proveedores...”**, se observó el registro de anticipos para adquisición de bienes y servicios en cuantía de \$64 millones, correspondientes a la entrega de anticipos a varios funcionarios de la entidad, los cuales no son contratistas ni mucho menos proveedores”.

Solicitamos a ustedes confirmarnos si esta es la cuenta adecuada para estos registros o en su defecto cual sería la cuenta apropiada para registrar estos movimientos.

Mediante comunicación telefónica, el profesional responsable del manejo contable de Granabastos manifestó que por tratarse de una sociedad de economía mixta que se rige por el derecho privado, los anticipos a los funcionarios se conceden mediante un trámite interno que tiene la empresa, sin la expedición de un acto administrativo previo, el cual se maneja a través del sistema de información corporativo, donde una vez surtido dicho trámite se tiene como soporte un comprobante de egreso con la salida del dinero entregado al funcionario.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del público de acuerdo con la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016 establece:

1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCION

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.

DINAMICA

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 acuerdos de bienes.
- El valor de las devoluciones de los anticipos.
- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos en que se incurra por el desarrollo de la operación conjunta.
- El valor de los avances y anticipos entregados que se den de baja.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido 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 emitido mediante la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, los anticipos para adquisición de bienes y servicios con proveedores y contratistas se deberán registrar en la subcuenta 190604 Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, los anticipos que la entidad haya efectuado a funcionarios para la adquisición de bienes y servicios, deberá registrarse en la subcuenta 190690 – Otros avances y anticipos, de la cuenta 1906 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS teniendo en cuenta que esta cuenta tiene la intención de contemplar operaciones que se realicen con empleados, tal como ocurre con los Avances para viáticos y gastos de viaje.

Al respecto, la CGN mediante la resolución 596 de diciembre 4 de 2017, efectuó el respectivo ajuste aclarando la descripción de la cuenta 1906 para que se pueda proceder al registro de estos hechos en las condiciones expuestas en el párrafo anterior, sin lugar a dificultades de interpretación como los que han dado origen a su consulta.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000063891 del 09-10-2017

3.11. OPERACIÓN DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.12. EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.13. PRÉSTAMOS POR PAGAR

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.14. CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20172000010481 01-03-2017**

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 Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Preparación y reporte de la información financiera bajo los criterios del nuevo Marco normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Doctora

LUZ MARINA YARA ACOSTA

Jefe de Contabilidad e Impuestos

E.S.P. Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A.

Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000190-2, del 19 de enero de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Como empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado IBAL OFICIAL ESP, nos encontramos regidos bajo el marco normativo de la Resolución No. 0414 de 2014, en donde se establece que la información financiera oficial durante la vigencia de 2016 es la generada bajo Norma Internacional.

No obstante nosotros como empresa hemos llevado paralelamente la contabilidad bajo los dos marcos normativos RCP y Resolución 0414 de 2014, toda vez que para efectos fiscales y pagos de impuestos se debe llevar a cabo bajo el marco Normativo del RCP.

Por lo anterior nuestra consulta radica básicamente en saber si la aprobación de los estados financieros a diciembre 31 de 2016 ante la Asamblea de socios se debe llevar bajo el Marco Normativo de la Resolución 0414 de 2014, al igual que la distribución de los excedentes. Y por otro lado como se vería reflejado los impuestos anuales (declaración de renta, ICA, CREE, Riqueza etc.) en los estados financieros bajo el marco normativo de la Resolución No. 0414 de 2014 cuando su cálculo y elaboración se lleva a cabo bajo el marco normativo del RCP.”

CONSIDERACIONES

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

La Resolución N° 414 de 2014, “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, modificada por la Resolución N° 663 de 2015, 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 aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. 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.

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 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. (...)

ARTÍCULO 4º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente resolución, las entidades referidas en el artículo 2º continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación y seguirán presentando la información requerida por la CGN y por los organismos de inspección, vigilancia y control, en el marco de sus competencias, durante los períodos de preparación obligatoria, de transacción y aplicación.” (Subrayados fuera del texto)

Respecto a la aplicación del nuevo Marco Normativo, la CGN emitió el concepto CGN N° 20162000016861 del 21-06-2016, dirigido a la Sra. Lorena Castro Esquivel, Consultor IFRS de la Electrificadora del Meta S.A. E.S.P., del cual se rescata lo siguiente:

“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 parágrafo 1 del artículo 3º 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 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016, establecido en el parágrafo 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 3º de la Resolución en mención, en el cual señala que durante el periodo de aplicación, comprendido entre el 1º 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 5º 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”. (Subrayados fuera del 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, anexo a la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

“2440 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme. (...)

2445 – IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA

DESCRIPCIÓN

Representa el valor generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la empresa, producto de las diferentes transacciones realizadas.”

CONCLUSIONES

La Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A. se encuentra sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, por lo cual, a partir del 1° de enero de 2016 debió llevar su contabilidad, bajo los criterios del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, así como presentar los primeros estados financieros comparativos conforme a estas directrices.

En ese sentido, los estados financieros que se presentarán en la Asamblea de socios, será los que resulte de la aplicación del Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y la distribución de excedentes se realizará de acuerdo a las políticas internas de la empresa, conforme a la información presentada bajo esa regulación contable.

Por su parte, los impuestos anuales calculados por la entidad se verán reflejados a 31 de diciembre de 2016 como una cuenta por pagar en la subcuenta que corresponda de las cuentas 2440 – IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y/o 2445 – IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA. La determinación de su importe deberá hacerse sobre las bases fiscales establecidas en las respectivas normas tributarias.

CONCEPTO No. 20172000013371 DEL 03-03-2017

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 Costos de ventas de servicios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Causación del pasivo por la prestación del servicio de salud efectuada por parte de un operador externo

Doctora

JACQUELINE COHEN COGOLLO

Gerente

ESP E.S.E Hospital Nuestra Señora del Carmen

El Carmen de Bolívar, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007395-2, del día 04 de noviembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“La ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen de El Carmen de Bolívar (...) tiene un contrato de asociación con un operador privado, quien se encarga de manejar la parte asistencial y la facturación, dicho contrato establece que el 92% de lo facturado le corresponde al operador, con esto debe cubrir el total de la operación, y el 8% restante para la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen, para el manejo de estos recursos se constituyó un encargo fiduciario quien realiza la dispersión automática a cada entidad en la medida que se va recaudando.

Desde que la ESE Hospital Nuestra Señora del Carmen inicio operaciones y hasta la fecha estas operaciones se vienen manejando como costos de operación de servicios en el grupo 64, con una contrapartida en el grupo 27 pasivos estimados, en la medida que se va recaudando se traslada al grupo 29 — otros pasivos (cuenta 290505 recaudos a favor de terceros) para no sobrestimar el pasivo.

A partir de la implementación del nuevo marco normativo los pasivos estimados desaparecen, por lo que solicitamos su asesoría para saber cuál sería el procedimiento a

seguir en este caso, ya que la obligación con el operador externo esta preestablecida en el contrato en mención, es decir, es una deuda consentida entre las partes, en la medida que se recauda se realiza la distribución de la participación de cada institución, por lo que no podemos hablar de una obligación real”.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, incorpora dentro de los principios de contabilidad pública el devengo, la esencia sobre forma y la asociación, como orientadores del proceso de generación de información, tal como se indica a continuación:

“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”. (Subrayado fuera del texto)

En el numeral 6.2.2 del mismo documento, establece que se reconoce 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”, además de causarse “en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago”, conforme al principio de devengo.

Entre tanto, en el numeral 4.1.2, relativo a la característica fundamental de representación fiel, establece que “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 del texto)

Por último, el párrafo 16 del numeral 5.2. relativo a cambios en una estimación contable, de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, señala que “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 esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La E.S.E. Hospital Nuestra Señora del Carmen debe reconocer la cuenta por pagar en la subcuenta 240101 – Bienes y Servicios, de la cuenta 2401 – ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, cuando surja la obligación real a raíz de la prestación del servicio por parte del operador externo y no hasta el recaudo de los recursos, así como registrar simultáneamente los costos asociados a la prestación del servicio en las subcuentas que corresponda de la cuenta 6310 - SERVICIOS DE SALUD, atendiendo a los principios de Devengo y Esencia sobre Forma, es decir, a su esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos y del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, sin perjuicio de hacer los registros necesarios para ajustar estas partidas como consecuencia de nueva información o nuevas circunstancia que afecten el pasivo, y así reflejar fielmente la obligación, conforme a la característica fundamental de representación fiel.

Por lo tanto, se deben implementar las estrategias que sean necesaria para garantizar un óptimo flujo de información que permita el adecuado reconocimiento de la obligación por parte del Hospital.

CONCEPTO No. 20172000025541 DEL 04-05-2017

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 Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Información a reportar a la CGN en aplicación del nuevo marco normativo. Subcuentas para registrar los recaudos para el al Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso de Servicios Públicos.

Doctor
MARY SOLEY ARGOTE OSSA
Contador
Empresas Publicas Municipales - Aguachica Cesar
Aguachica - Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017182, de fecha 29 de marzo de 2017, en la cual pregunta cuáles son las categorías de información contable que debe presentar la empresa en el año 2017, y además manifiesta que en el Plan de cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público, no se encuentran las subcuenta 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, por lo cual solicita se le indique cuales códigos contables debe utilizar en reemplazo de estas subcuentas, en aplicación del nuevo marco normativo.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

CONSIDERACIONES

El capítulo III de la Resolución N°706 de 2016 “por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación”, en relación con las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en los artículos 4°, 5°, 6°, 7°, 25° y 26°, señalan:

Artículo 4°. Categoría información contable pública. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

Artículo 5°. Formularios de la categoría información contable pública. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

Artículo 6°. Categoría información contable pública - convergencia. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

Artículo 7°. Formularios de la categoría información contable pública - convergencia. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
 CGN2015_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS_
 CONVERGENCIA CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

“Artículo 25. Categoría información contable pública - convergencia. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, corresponde a lo señalado en los artículos 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA- CONVERGENCIA y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución, preparada de acuerdo con el marco normativo establecido en la resolución número 414 de 2014 y modificaciones.

Artículo 26. Categoría información contable pública - convergencia, homologada. Las empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública - Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución. (Subrayado fuera de texto)

(...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar 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 y reportados en la categoría Información Contable Pública - Convergencia.

Parágrafo. El proceso de homologación es de los saldos obtenidos en aplicación del marco normativo establecido en la Resolución número 414 de 2014 y modificaciones, incorporándolos al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones.”

Con relación a los códigos contables que se deben utilizar en reemplazo de las subcuentas 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, el Catálogo General de Cuentas, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, modificada por la Resolución N° 466 de 2016, contiene la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS la cual se describe 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.”

Es cuenta contiene la subcuenta 240723 Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos.

CONCLUSIONES

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

- a. **Información que la Empresa debe reportar a la CGN, en cada uno de los trimestres, es decir en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017:**
 - **Categoría información contable pública – convergencia.** Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación del nuevo marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, en los siguientes formularios:

CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA

CGN2015_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS_
CONVERGENCIA CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

- **Categoría información contable pública - convergencia, homologada:** Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, homologada con el Catálogo General de Cuentas versión 2007-15 y sus modificaciones, en los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

- b. **Códigos contables a utilizar bajo el catálogo de cuentas del nuevo marco normativo, en reemplazo de las subcuentas 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, del catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente**

Teniendo en cuenta que en las subcuentas 243012-Servicio de Acueducto y 243013-Servicio de Alcantarillado, del catálogo de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública precedente se registraba el valor a pagar al Fondo de solidaridad y redistribución del ingreso por concepto de subsidios de acuerdo con la reglamentación establecida para cada servicio, en aplicación del nuevo marco normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los valores que la Empresa recaude a favor de este fondo, deben contabilizarse en la subcuenta 240723 Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso - Servicios públicos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

CONCEPTO No. 20172000030891 DEL 14-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

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 Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por pagar y préstamos por pagar

Doctor

EDGAR A. PEÑA CALDERON

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002133-2, del 27 de abril de 2017, en la cual solicita información sobre el tratamiento contable de los endeudamientos.

CONSIDERACIONES

Al respecto este despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:
El Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, y transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así:

“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.

3.2. Clasificación

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

3.3. Medición inicial

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

3.4. Medición posterior

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

4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

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.

4.2. Clasificación

Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. (...)

4.4. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculará multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido. (...)

Así mismo, 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 y sus modificaciones, en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, transcribe el tratamiento de las cuentas por pagar y préstamos por pagar en los numerales 3 y 4 del capítulo II referente a los pasivos, así

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. 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.

3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificaran en las categorías de costo o costo amortizado. Las cuentas por pagar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos de pago normales al negocio, de modo que la política de crédito de los proveedores atiende las condiciones generales del negocio y del sector. Las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado corresponden a las obligaciones en las que la empresa pacta plazos de pago superiores a los plazos normales del negocio y del sector.

3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar clasificadas al costo se medirán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán de la siguiente manera: a) cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago o b) cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara 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.

3.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por pagar clasificadas al costo se mantendrán por el valor de la transacción. Por su parte, las cuentas por pagar clasificadas al costo amortizado se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros de la cuenta por pagar, 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.

5. La amortización del componente de financiación se reconocerá como un mayor valor de la cuenta por pagar y como un gasto en el resultado del periodo. No obstante, los costos

de financiación se reconocerán como un mayor valor del activo financiado cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de Costos de Financiación. (...)

4. PRESTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar, 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.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificaran en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. En caso de que la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, se medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor recibido y el valor presente se reconocerá como ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Subvenciones.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar e incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habrá incurrido si a la empresa no se le hubiera concedido el préstamo.

4.4. Medición posterior

5. Con posterioridad al reconocimiento, los préstamos por pagar se medirán al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses. El costo efectivo se calculara multiplicando el valor en libros del préstamo por pagar, por 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para efectos del reconocimiento de los endeudamientos los Marcos Normativos contemplan las siguientes categorías, independientemente de si su vencimiento es a corto o largo plazo: cuentas por pagar o préstamos por pagar.

CUENTAS POR PAGAR

Las cuentas por pagar corresponden a las obligaciones contraídas por la entidad o la empresa con terceros, suscitadas en el desarrollo de sus actividades, de las cuales se espera, a futuro, una salida de efectivo, equivalentes del efectivo u otro instrumento financiero.

En las Entidades de Gobierno, las cuentas por pagar se reconocerán en el momento que surja la obligación y se medirán por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al costo hasta cuando se extinga la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del proveedor o transferencia a un tercero. La entidad deberá revelar la información principal sobre dichas cuentas, tales como las condiciones pactadas para el pago y el plazo.

Por su parte, las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, reconocerán las cuentas por pagar al momento que surjan y las clasificará al costo o costo amortizado.

Las cuentas por cobrar clasificadas al costo corresponden a las obligaciones en las que se conceden plazos normales al negocio y del sector, y su medición inicial será por el valor de la transacción. Estas cuentas se mantendrán al valor de la transacción hasta que se extinga la obligación, por medio del pago, expiración, renuncia por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

Mientras que, las cuentas por cobrar clasificadas al costo amortizado que obedecen a obligaciones en las que la empresa pacta plazos superiores a los normales del negocio y del sector, la medición inicial se realizará de la siguiente manera:

- Cuando se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleará el precio establecido por el proveedor para ventas con plazos normales de pago, o
- Cuando no se hayan pactado precios diferenciados para ventas con plazos de pago superiores a los normales, se empleara 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.

La medición posterior de las anteriores cuentas por cobrar se realizará por el costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos realizados. El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, durante el término que exceda el plazo normal del pago.

Las empresas revelarán para cada clasificación de las cuentas por pagar información relativa a plazos, tasas de interés, vencimiento, restricciones impuestas, así como la justificación de la determinación de la tasa de interés establecidas para el cálculo del componente de financiación, entre otros aspectos relevantes.

PRÉSTAMOS POR PAGAR

Los préstamos por pagar corresponden a recursos financieros recibidos por la entidad o la empresa para su uso, que representará una salida de efectivo, equivalente al efectivo u otro instrumento financiero.

Las Entidades de Gobierno, reconocerán los préstamos por pagar en el momento que surja la obligación y realizará la medición inicial por el valor recibido (valor del préstamo menos los costos de transacción). La medición posterior de este pasivo se realizará a costo amortizado, es decir, al valor inicialmente reconocido más el costo efectivo menos los pagos de capital e intereses.

El costo efectivo es el resultado de multiplicar el valor en libros de los préstamos por pagar por la tasa de interés efectiva, la cual corresponde a aquella que iguala los flujos contractuales del préstamo con el valor inicialmente reconocido.

La baja en cuentas se realizará cuando se extinga la obligación que la origino, mediante el pago, expiración, renuncia del pago por parte del acreedor o transferencia a un tercero.

La entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes de acuerdo a dos criterios: origen de la deuda, interna o externa, y por el plazo pactado, corto o largo plazo. Así las cosas, se revelará las principales condiciones de la deuda, los costos de transacciones, tasas de negociación, tasas efectivas, gastos por intereses, y demás información relevante.

Para las Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, las cuentas por pagar también son clasificadas al costo

amortizado, con independencia de que se origine en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general, por tanto, la medición inicial corresponde al valor recibido. Cuando las partes pacten una tasa de interés menor a la tasa de interés del mercado, la medición inicial se realizará por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares.

La medición posterior, baja de cuentas y revelaciones será de la misma manera que lo realizan las entidades de gobierno.

Como consecuencia de lo anterior, las cuentas por pagar y préstamos por pagar medidos al costo amortizado, deberán realizar la amortización del componente financiero de forma periódica como un mayor valor de la cuenta por pagar o préstamo por pagar y como un gasto del resultado del período. En los casos en los cuales los recursos por el préstamo recibido se destinen a la financiación de un activo apto, los costos de financiación se llevarán como un mayor valor del activo.

Ahora bien, para efectos de la presentación, es viable que una cuenta por pagar o un préstamo por pagar, se clasifique en porciones corrientes o no corrientes, según plazos de vencimiento, tal como puede observarse en la guía de aplicación para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, publicada en la página web de la CGN.

CONCEPTO No. 20172000064771 DEL 13-10-2017

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 Provisiones
	SUBTEMAS	La pertinencia de constituir una provisión por facturación de servicios pendientes de auditoría, cuyo saldo se encuentra actualmente en cuentas de orden.

Doctora

NORVY YADIRA AGUDELO ZULUAGA

Jefe de Contabilidad y Presupuesto

Alianza Medellín Antioquia EPS –SAS (Savia Salud EPS)

Medellín -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040672, del día 05 de septiembre de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Nos dirigimos a ustedes como entidad responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, a fin de solicitar instrucción sobre si se es prudente efectuar una provisión por facturación de servicios pendientes de Auditoría.

Esto ya que aunque la EPS realiza el cálculo y registro en la contabilidad de las reservas técnicas no hay un área al interior de la entidad que certifique que las facturas no auditadas y el costo médico que está registrado en cuentas de orden se encuentran incluidos en los valores reportados de la reserva técnica. (...)”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, introduce el Devengo como uno de los principios de contabilidad o pautas básicas para el proceso de generación de la información, el cual establece que: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se 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).

Así mismo, se incluye el principio de Esencia sobre Forma, mediante el cual “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).

En cuanto a los pasivos, el numeral 6.2.2 del Marco conceptual establece los criterios para su reconocimiento, tal como se muestra a continuación:

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

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

El numeral 3.1 de la Norma de cuentas por pagar, incluida en el Capítulo II – Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece que “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.” (Subrayado fuera del texto).

En el Capítulo en mención, se incluye la Norma de Provisiones la cual establece que “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. (...)”.

Por último, el párrafo 1 del numeral 2.1 de la Norma de Pasivos Contingentes establece lo siguiente:

“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, para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La Contaduría General de la Nación (CGN) emitió el concepto N° 20162000021591, del día 12 de agosto de 2016, dirigido a la doctora Yadira Agudelo Zuluaga de Savia Salud EPS, en el cual se indicó la causación de obligaciones por servicios de salud y el procedimiento contable por parte de las EPS, aplicable a las glosas, como se indica a continuación:

“(...)...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. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones realizadas, se concluye:

Las facturas no auditadas no constituyen una provisión por este concepto, toda vez que en cumplimiento con los principios de Esencia sobre Forma, para el reconocimiento de los hechos económicos prima la esencia económica sobre la forma legal, de tal manera que con independencia de que existan facturas pendientes de auditar, la causación de las obligaciones por concepto de los servicios de salud, en cumplimiento con el principio de Devengo, procede en el momento en que suceden los hechos económicos que dan como resultado el reconocimiento de los derechos y obligaciones, es decir, por la prestación del servicio de salud, con independencia del instante en que se aprueba el pago y se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, de acuerdo a los preceptos determinados en el artículo 7 del Decreto Ley N° 1281 de 2002.

Por lo tanto, se deben reconocer las cuentas por pagar por los servicios de salud facturados por los prestadores de servicios de salud en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2481 – ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, con independencia de si son facturas auditadas o pendientes de auditar, cuando correspondan a obligaciones originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere la

salida de un flujo financiero de efectivo futuro, el cual puede ser fijo o determinable conforme a las condiciones de la obligación.

Si una vez realizada la respectiva auditoria se presentan glosas a la facturación, pertinentes y no subsanables, deberá aplicarse el procedimiento contable transcrito en las consideraciones del presente documento.

Por otra parte, se precisa el concepto 20162000021591, del día 12 de agosto de 2016, dirigido a la doctora Yadira Agudelo Zuluaga de Savia Salud EPS, en el entendido de que la causación de las obligaciones por servicios de salud, procede en el momento en que suceden los hechos económicos que dan como resultado el reconocimiento de los derechos y obligaciones, con independencia del instante en que se aprueba el pago y se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos.

CONCEPTO No. 20172000066741 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Impuestos, contribuciones y tasas por pagar
	SUBTEMAS	Retiro de la contabilidad de las deudas por estampillas a favor de la Universidad de Nariño y del Departamento de Nariño

Doctor

RICHARD ANDRÉS ROSERO RAMOS

Gerente

Lotería de Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004287-2 del 21 de Septiembre de 2017, mediante la cual consulta si una obligación por concepto de estampillas, reconocida en la contabilidad de la Lotería de Nariño a favor de la Gobernación de Nariño y de la Universidad de Nariño, por haber transcurrido más de cinco (5) años es posible retirarla por prescripción.

CONSIDERACIONES

La Ley 549 de diciembre 15 de 1999 autorizó la emisión de la estampilla Prodesarrollo de la Universidad de Nariño, norma que estableció: "... ARTICULO 6o. Establécese como obligatorio el uso de la estampilla de la que trata el artículo 1o., en los institutos descentralizados y entidades del orden nacional, departamental y municipal que funcionan en el departamento de Nariño. (...)

PARAGRAFO. Queda a cargo de los servidores públicos del orden nacional, departamental y municipal que intervengan en el acto, el cumplimiento de la obligación establecida en este artículo.

ARTICULO 7o. La Contraloría General de la República, la Contraloría Departamental de Nariño y las contralorías municipales del departamento de Nariño, vigilarán y controlarán el recaudo e inversión de los fondos provenientes del cumplimiento de la presente ley."

Por su parte, el Departamento de Nariño cuenta con un Estatuto Tributario adoptado mediante ordenanza 028 de Diciembre 21 de 2010 en el cual esta regulado el cobro de las estampillas Pro Desarrollo de Nariño, Pro Cultura de Nariño y Pro Universidad de Nariño. Es así como el Libro tercero Capítulo I señala: "ESTAMPILLAS - DISPOSICIONES GENERALES ARTÍCULO 229.- CONCEPTO. Las estampillas son tributos de causación instantánea, con destinación específica autorizada por la ley que las creo, y que grava documentos o actos en loscuales intervenga una entidad territorial. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 230.- ESTAMPILLAS AUTORIZADAS LEGALMENTE. Las estampillas autorizadas legalmente en el Departamento de Nariño son:

- Estampilla Pro-Desarrollo Departamental.
- Estampilla Pro-Universidad de Nariño.
- Estampilla Pro-Cultura.

ARTÍCULO 232.- HECHO GENERADOR. Lo constituye la celebración del acto o expedición del documento gravado, conforme lo dispuesto en el presente Estatuto.

ARTÍCULO 233.- SUJETO PASIVO. Los sujetos pasivos del gravamen de Estampillas, son las personas naturales o jurídicas que intervengan en la celebración del acto o en cuyo favor se expidan los documentos gravados.

ARTÍCULO 234.- SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del tributo de las estampillas es el Departamento de Nariño

ARTÍCULO 235.- BASE GRAVABLE. En los actos o documentos con cuantía, es el valor contenido en el acto o documento sujeto a la estampilla, sin incluir IVA. En los actos o

documentos sin cuantía, se aplicaran las tarifas que para tal efecto se establezcan en el presente Estatuto.

ARTÍCULO 236.- TARIFA. Son los valores absolutos o porcentuales establecidos en el presente estatuto para cada uno de los actos o documentos gravados. La tarifa aplicable será la definida por este estatuto para cada una de las estampillas autorizadas.

ARTÍCULO 237.- CAUSACIÓN . El tributo se causa en el momento de la celebración del acto o de la expedición del documento gravado.”

En relación con la prescripción la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de Casación Civil 001 del 11 de enero de 2000 señaló: “al compás del tiempo ha de marchar la atildada figura de la incuria, traducida en un derecho inerte, inmovilizado, cual aparece dicho en el artículo 2535 del Código Civil. Patentízase así que el mero transcurso del tiempo, con todo y lo corrosivo que es, no es suficiente para inmolarse un derecho. No es sino reparar, acaso como la comprobación del Nuevo Régimen de Prescripción civil 225 más concluyente de lo que acaba de decirse, que si el acreedor, antes que incurrir en dejadez, ejercita su derecho –no importa que sea sin éxito rotundo–, bien pueden contarse los años que quiera sin desmedro del derecho en sí; en algunas partes, con apenas instar al deudor para la satisfacción de la deuda, lo obtiene; en otras, es riguroso que la exhortación al pago se haga mediante demanda judicial. Más aún: es probable que la pereza del acreedor se vea purgada por la actitud del obligado, dado el reconocimiento que éste haga de la deuda. En una palabra, el comportamiento tanto del acreedor como del deudor puede interferir el lapso prescriptivo” (sentencia de Casación Civil 001 del 11 de enero de 2000).

Ahora en relación con la normatividad contable pública, el Procedimiento de Control interno contable expedido mediante el Anexo de la Resolución 193 de 2016, establece en el numeral

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anotadas, en concepto de la Corte Suprema de Justicia “el mero transcurso del tiempo no es suficiente para inmolarse un derecho”, además señala que será posible cancelar un derecho “con apenas instar al deudor para la satisfacción de la deuda” o en otras, “es riguroso que la exhortación al pago se haga mediante demanda judicial”.

Ahora, el cobro de las estampillas a favor de la Universidad de Nariño y del Departamento de Nariño se encuentra reglamentado como un tributo departamental en el Estatuto Tributario del Departamento de Nariño, por lo que para su causación y pago aplicarán las normas tributarias especiales que reglamenta tales tributos. De otra parte, el Procedimiento de Control Interno contable, señala a las entidades la necesidad de adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable contenga derechos y obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva o Derechos y obligaciones respecto de los cuales no es

posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción.

Como puede apreciarse para el retiro de la contabilidad de las deudas que presenta esa entidad por concepto de estampillas deberá realizarse el estudio jurídico que le permita determinar si efectivamente se configura alguna de las causales contempladas en el numeral .3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución 193 de 2016, caso en el cual deberá procederse a su baja.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000059851 del 20-09-2017

20172000066101 del 19-10-2017

20172000074081 del 09-11-2017

20172000107731 del 13-12-2017

20172000107991 del 14-12-2017

20172000108831 del 18-12-2017

20172000110651 del 21-12-2017

3.15. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20172000000091 DEL 05-01-2017

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
	SUBTEMAS	Tasa de interés utilizada para medir los beneficios a los empleados a largo plazo.

Doctora
LILIANA CARDONA BEDOYA
Líder de proyecto NIIF
Hospital General de Medellín
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20165500080452, del día 14 de diciembre de 2016, en la cual solicita lo siguiente:

“Agradezco se nos informen cuáles son las tasas a utilizar en la medición de los beneficios a empleados de largo plazo en las entidades del grupo 2, empresas que no cotizan ni captan ni administran recursos del público, que estamos bajo resolución 414 de /2014.”

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

CONSIDERACIONES

La norma de beneficios a los empleados, contenida en el anexo a la Resolución N° 414 de 2014 señala lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Como se enuncia en el numeral 5.2.2. 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, para la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, la empresa deberá calcular el valor presente de las obligaciones, utilizando la tasa de mercado de los TES que emita el gobierno nacional y que tengan un plazo similar a los que esta determine para su pago.

Por otra parte, es preciso advertir que la Regulación expedida por la CGN no clasifica a la entidad por grupos, sino por Marcos normativos en la siguiente forma: Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que Captan o Administran Ahorro del Público (Resolución N° 743 de 2013), Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (Resolución N° 414 de 2014) y Entidades de Gobierno (Resolución N° 533 de 2015)

CONCEPTO No. 20172000066101 DEL 19-10-2017

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 Impuestos, contribuciones y tasas Impuesto a las ganancias corriente
	SUBTEMAS	Contabilización del cálculo actuarial para una compañía que aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones Cuenta para la contabilización de la sobretasa de renta que incorpora la Ley 1819 de 2016

Doctor
JUAN GIRALDO
Contador

ANTECEDENTES

Apreciado doctor Giraldo:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500018652, del día 06 de abril de 2017, en la cual se señala:

“1- ¿Cómo deber ser la contabilización bajo NIIF cuando se realizan los cálculos actuariales de una compañía del sector público, según lo estipulado en la resolución 414 de 2014? ¿Qué partidas de dichos cálculos deber ir a resultados y cuales al ORI?

2- ¿Según la reforma tributaria 1819 de 2016, se creó una sobretasa especial, van a crear una nueva cuenta para su contabilización?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Sobre la contabilización del cálculo actuarial para una compañía que aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

La norma de Beneficios a los empleados incorporada en 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala en los siguientes numerales:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.1. Reconocimiento

11. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo, aquellos (...), 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.

12. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
- b) beneficios por invalidez permanente a cargo de la empresa; y
- c) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

13. Los beneficios a los empleados a largo plazo se reconocerán como un gasto o costo y como 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

16. 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.

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.

18. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo contable. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación que se deriva de servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo es el cambio que este experimenta por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

(...)

5.2.3. Presentación

21. El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo 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 razonable de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable.

(...)

5.4. Beneficios posempleo

5.4.1. Reconocimiento

27. 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.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y

b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

29. Si la empresa 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.

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

5.4.2. Medición

31. 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. 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.

32. 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. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

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.

35. El costo por el servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación por beneficios a los empleados que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo por servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación de los beneficios otorgados a los empleados. El interés sobre el pasivo y sobre el activo, corresponde al cambio que estos experimentan por el paso del tiempo. Las ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

5.4.3. Presentación

36. 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 razonable de los activos, si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del periodo contable." (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015 emitida por la Contaduría General de la Nación, prescribe la dinámica de las siguientes cuentas contables:

"2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por concepto de las retribuciones que la empresa proporciona a sus trabajadores a cambio de sus servicios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los pagos realizados por concepto de los diferentes beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas.
- 2- El menor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los beneficios a largo plazo y demás prestaciones económicas causados y/o calculados.
- 2- El mayor valor de las obligaciones derivadas de los beneficios definidos, a partir de la medición del valor presente de las mismas.

2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la empresa cuando esta reconoce y paga 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.

2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones por beneficios distintos de las obligaciones pensionales y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se pagan después de que el empleado ha completado su periodo de empleo en la empresa. Estos beneficios abarcan los seguros de vida, asistencia médica o de cobertura educativa, entre otros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1 - El valor de los pagos por los beneficios posempleo.

2 - La disminución en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor estimado de las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo.
- 2- El incremento en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. Sobre si se va a crear una nueva cuenta para la contabilización de la sobretasa especial que incorpora la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, el artículo 100 de la Ley 1819 del 26 de diciembre de 2016, por el cual se modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario, establece:

“ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.”

Así mismo, el párrafo transitorio del mismo artículo 100 de la Ley 1819 prescribe:

“PARÁGRAFO TRANSITORIO 2°. Los contribuyentes a que se refiere este artículo también deberán liquidar una sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios durante los siguientes períodos gravables:

1. Para el año gravable 2017:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2017			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	6%	(Base gravable - 800.000.000) * 6%

El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

2. Para el año gravable 2018:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2018			
--	--	--	--

Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	4%	(Base gravable – 800.000.000) * 4%
El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.” (Subrayados fuera de texto)			

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Sobre la contabilización del cálculo actuarial para una compañía que aplica el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Es de aclarar que las Empresas Públicas Colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador Internacional, toda vez que deben aplicar la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, en ejercicio de la competencia otorgada por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996.

Bajo éste entendido, la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, contempla el cálculo actuarial tanto para los beneficios a los empleados a largo plazo, como para los beneficios posempleo; atendiendo lo anterior, el registro contable del cálculo actuarial deberá considerar:

a) Beneficios a los empleados a largo plazo:

La entidad contable pública que en el momento de la transición al nuevo marco de regulación, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, haya tenido que efectuar el reconocimiento del pasivo por las obligaciones derivadas de los beneficios a largo plazo, utilizando el método de medición actuarial según los requerimientos de la norma de Beneficios a los empleados, el registro contable que debió efectuar en su momento corresponde a un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y un débito en la subcuenta 326815-Beneficios a empleados de la cuenta 3216-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con posterioridad, la actualización del cálculo actuarial puede dar origen a uno de los siguientes registros contables:

1) Si el pasivo por beneficio a largo plazo aumenta con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública deberá aumentar mediante un crédito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por su parte, debitará:

- La subcuenta 510812-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521212-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta contable 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, siempre que se genere un aumento en el valor del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las variables actuariales.

- La subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que se genera por el cambio que el pasivo experimenta por el paso del tiempo.

2) Si el pasivo por beneficio a largo plazo disminuye con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública disminuirá mediante un débito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por su parte, acreditará:

- La subcuenta contable 480837-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS siempre que se genere una disminución en el valor del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las variables actuariales.

Igualmente, la entidad contable pública debitará la subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que genera el pasivo por el beneficio a largo plazo.

Ahora bien, los activos que se hayan constituido a fin de cubrir directamente las obligaciones derivadas de los beneficios a largo plazo, se registrarán mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y su contrapartida corresponderá el activo que mejor represente su naturaleza. El rendimiento de los activos del plan de beneficios se reconocerá en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y su contrapartida será la subcuenta 510812-Ajuste beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521212-Ajuste beneficios

a los empleados a largo plazo de la cuenta contable 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

b) Beneficios posempleo

La entidad contable pública que en el momento de la transición al nuevo marco de regulación anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, haya tenido que efectuar el reconocimiento del pasivo por las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo según los requerimientos de la norma de Beneficios a los empleados, el registro contable que debió efectuar en su momento corresponde a un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2514-BENEFICIO POSEMPLEO-PENSIONES o la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, y un débito en la subcuenta 326815-Beneficios a empleados de la cuenta 3216-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con posterioridad, la actualización del cálculo actuarial puede dar origen a uno de los siguientes registros contables:

1) Si el pasivo por beneficio posempleo aumenta con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública deberá aumentar mediante un crédito, la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, por su parte, debitará:

- La subcuenta 510811-Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta contable 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS o la subcuenta 521211- Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta contable 5212-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, siempre que se genere un aumento en el valor del costo del servicio presente y el costo del servicio pasado.

- La subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que se genera por el cambio que el pasivo experimenta por el paso del tiempo.

- La subcuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta contable 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, por el valor de las variables actuariales.

2) Si el pasivo por beneficio posempleo disminuye con respecto a periodos anteriores, la entidad contable pública deberá disminuir mediante un débito, la subcuenta

correspondiente de la cuenta contable 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES o la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, por su parte, acreditará:

- La subcuenta contable 480836- Variaciones beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS siempre que se genere una disminución en el valor del costo del servicio presente y el costo del servicio pasado.
- La subcuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta contable 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, por el valor de las variables actuariales.

Igualmente, la entidad contable pública debitará la subcuenta 580402-Interés neto por beneficios a los empleados de la cuenta contable 5804-FINANCIEROS, por el valor correspondiente al interés que se genera por el cambio que el pasivo experimenta por el paso del tiempo.

Ahora bien, los activos que se hayan constituido a fin de cubrir directamente las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo, se registrarán mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y su contrapartida corresponderá al activo que mejor represente su naturaleza. El rendimiento de los activos del plan de beneficios se reconocerá en la subcuenta correspondiente de la cuenta contable 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y su contrapartida será la subcuenta contable 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta contable 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Pregunta 2. Sobre si se va a crear una nueva cuenta para la contabilización de la sobretasa de renta que incorpora la Ley 1819 de 2016.

La Ley 1819 de 2016 por la cual se promulgó la reforma tributaria estructural, en su artículo 100 adiciona el parágrafo transitorio 2, y crear la sobretasa al impuesto de renta y complementario por los años 2017 y 2018; es así como, los contribuyentes con base gravable liquidada en el correspondiente periodo, comprendida en el rango entre \$0 o menor a \$800.000.000, no deberán pagar dicha sobretasa, sin embargo, los contribuyentes que durante el periodo gravable, obtengan una base igual o superior a \$800.000.000, deberán liquidar una tarifa por sobretasa del 6% por el 2017 y para el 2018, la tarifa se reducirá al 4%.

Considerando lo anterior, se creará en el Catálogo General de Cuentas incorporado a la Resolución No. 139 de 2015, una subcuenta denominada "Sobretasa al impuesto sobre la

renta y complementarios” dentro de las cuentas contables 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE. Dichas modificaciones se darán a conocer en el respectivo acto administrativo.

Ahora bien, para el reconocimiento contable de la sobretasa de renta, las Empresas transitoriamente deberán registrar la obligación correspondiente, acreditando la subcuenta contable 244001- Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, y debitando la subcuenta 582101-Impuesto sobre la renta y complementarios de la cuenta contable 5821-IMPUESTO A LAS GANANCIAS CORRIENTE, y posteriormente efectuar las reclasificaciones a que haya lugar, de los saldos que subsistan por este concepto, en el momento en que se habiliten las nuevas cuentas.

3.16. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.17. PROVISIONES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.18. OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20172000000931 DEL 17-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones e instrumentos derivados Transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de las inversiones en controladas Registro de los aportes de la Nación y del Distrito

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos Subvenciones
	SUBTEMA	Registro de los aportes del distrito

Doctor
JUAN PABLO SANTIAGO
Contador
Distrito Turístico Cultural e Histórico de Santa Marta
Santa Marta - Magdalena

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 20165500075042, del 15 de noviembre de 2016, en la cual solicita aclaración respecto de los siguientes aspectos:

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.
2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

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

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

El Instructivo 002 de 2015, en el numeral 1.1.5, relacionado con inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, establece 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 las inversiones en controladas, asociadas y en negocios conjuntos.
- b. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de valorización de estas inversiones, afectando la cuenta Superávit por Valorizaciones reconocida previamente en el patrimonio.

- c. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 por concepto de provisiones de estas inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- d. Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, el saldo registrado a 31 de diciembre de 2016 en la cuenta Amortización Acumulada de Intangibles por concepto de crédito mercantil, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- e. Adicionar, al valor de la inversión identificada en el literal a), cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible a 31 de diciembre de 2016, cuando a ello haya lugar.
- f. Aplicar, en la fecha de transición, el método de participación patrimonial para cada una de las categorías de inversiones clasificadas de acuerdo con el literal a). Los ajustes provenientes de las partidas que hayan afectado la cuenta Impactos Por Transición al Nuevo Marco de Regulación de la controlada, asociada o negocio conjunto afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Por su parte, los ajustes provenientes de partidas que hayan afectado otras cuentas del patrimonio de la controlada, asociada o negocio conjunto, que no se originen por reclasificaciones de partidas, afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Método de Participación Patrimonial.
- g. Identificar si existen evidencias objetivas de deterioro de las inversiones en controladas, asociadas o en negocios conjuntos como consecuencia del incumplimiento de los pagos a cargo de la controlada, asociada o negocio conjunto, o de las condiciones crediticias de las mismas.
- h. Calcular, en caso de encontrar evidencias de deterioro, el valor recuperable de la inversión de acuerdo con lo establecido en este Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.
- i. Comparar el valor en libros de la inversión con su valor recuperable. Si este último es menor, reconocer la diferencia en la cuenta Deterioro Acumulado de Inversiones, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, con relación al tratamiento contable en la aplicación, la norma sobre inversiones en controladas, establece:

“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.

El poder consiste en derechos existentes que otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la entidad. Las actividades relevantes son las que afectan, de manera significativa, la naturaleza o la cantidad de los beneficios que la entidad recibe o de los riesgos que asume, por su participación en 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 la 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 forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

Los riesgos inherentes a la participación 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 del cual la controlada es el responsable inicial.

5.2. Medición inicial

Las inversiones en controladas se medirán por el costo. Para el efecto, la entidad comparará ese valor con la participación en el valor de mercado 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 de mercado de los activos y pasivos de la entidad receptora de la inversión, la

diferencia se reconocerá como un mayor valor de la inversión y como ingreso en el resultado del periodo, cuando se reconozca la participación en el resultado, en la primera aplicación del método de participación patrimonial.

5.3. Medición posterior

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas se medirán por el método de participación patrimonial en los estados financieros individuales 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 variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente. Si la entidad controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, el inversor computará su participación en resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados o no. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio.

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

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

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

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 esta; b) el valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la controladora supere el valor en libros de los activos netos de la controlada; o c) el dividendo procedente de la inversión supere el valor total del resultado del ejercicio 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 Generadores de Efectivo.

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.” (Subrayado fuera del texto)

2. Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco normativo dispuesto en el anexo de la Resolución 533 de 2015, establece:

“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.

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.

Los recursos que reciba la entidad a favor de terceros no se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, sino como pasivos. (...)

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.

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. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normatividad vigente o en acuerdos de carácter vinculante. 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, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora no reconocerá los recursos como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo. (...)

1.3.2. Medición

Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. (...)

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.

Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen

que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de subvenciones, contenida en el anexo de la Resolución 414 de 2014, establece lo siguiente:

“2. SUBVENCIONES

2.1 Reconocimiento

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

Las subvenciones se reconocerán cuando 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.”

De otra parte, 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.

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.

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)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Tratamiento contable en la fase de transición y de aplicación de la inversión del Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta en el Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta – SETP.

En primera instancia, es necesario aclarar que de acuerdo con la Resolución 693 de 2016 se modificó el cronograma de aplicación del Marco normativo para entidades de gobierno, quedando como primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Por lo tanto, la determinación de saldos iniciales para aplicar el nuevo marco normativo se hará con fecha 1 de enero de 2018.

Teniendo en cuenta que el Distrito, Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta tiene participación del 100% sobre el patrimonio del SETP y, en consecuencia, tiene el poder de dirigir las actividades relevantes de la entidad afectando los rendimientos variables de la misma, clasificará los aportes en esa entidad como una inversión patrimonial en entidades controladas, en la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, dado que la empresa receptora es una sociedad por acciones simplificada.

Para determinar el saldo inicial (1 de enero de 2018) de la inversión, el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta debe aplicar lo establecido en el numeral 1.1.5 del Instructivo 002 de 2015 que, de manera general, consiste en tomar el saldo a diciembre 31 de 2017 de estas inversiones y eliminar los saldos acumulados de partidas que las hubieren afectado por concepto de valorizaciones, provisiones, amortizaciones de intangibles por crédito mercantil, y adicionar cualquier plusvalía o crédito mercantil reconocido, de manera separada, como intangible. Sobre el saldo inicial así determinado, para la aplicación por primera vez del Marco normativo para entidades de gobierno, el Distrito deberá aplicar el método de participación patrimonial.

En los periodos de aplicación, la medición posterior de la inversión se hará por el método de participación patrimonial. 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 variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente.

Tratamiento contable de los aportes de la Nación y del Distrito de Santa Marta, y de los proyectos ejecutados por el SETP.

Los aportes recibidos de la Nación para la cofinanciación del Sistema Estratégico de Transporte Público y de Pasajeros para el Distrito de Santa Marta deben registrarse, en la Nación, como un gasto y, en el Distrito de Santa Marta, como un ingreso, de acuerdo con lo establecido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

El tratamiento contable de los recursos de cofinanciación ejecutados por el SETP dependerá de la esencia económica de la operación realizada entre la entidad territorial y el SETP, quienes de acuerdo con los convenios suscritos deben definir, de manera conjunta, si la operación mediante la cual se entregan los recursos al ente gestor para la financiación de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte, se realiza en calidad de recursos entregados en administración, reservándose para sí la titularidad y el

control de los recursos financieros y de las obras, o como una subvención, es decir, si entrega el control de los recursos y de las obras al ente gestor sin contraprestación alguna, para lo cual deberán analizarse las obligaciones pactadas en los convenios de cofinanciación y la definición de activo establecida en los marcos normativos contables que les sea aplicable.

Con base en lo anterior, el reconocimiento de los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, corresponderá a una de las siguientes opciones:

2.1. Transferencia al SETP de los recursos de cofinanciación sin contraprestación - Reconocimiento de los activos por parte del SETP

El SETP reconocerá como activos los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, siempre y cuando provengan de sucesos pasados, sean controlados por esta entidad y se espere obtener de los mismos un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

El SETP controla los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, si tiene 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.

En este caso, la entidad territorial reconocerá esta transacción en la subcuenta 589010-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en tanto que el SETP reconocerá un ingreso por subvenciones en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

2.2 Entrega de los recursos de cofinanciación al SETP para su administración - Reconocimiento de los activos por parte de la entidad territorial

Para evaluar si existe o no control por parte de la entidad territorial sobre los componentes del Sistema Estratégico de Transporte Masivo, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso a un tercero, 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.

Se observa, que el control de los activos generalmente es concomitante con la titularidad jurídica de los mismos; no obstante, esta no es esencial a efectos 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 caso, la entidad territorial hará el reconocimiento contable de los recursos entregados al SETP afectando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el SETP reconocerá este hecho afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida que el SETP ejecute los recursos recibidos construyendo la infraestructura requerida, informará a la entidad territorial para que esta última los reconozca en sus estados financieros, afectando las cuentas que correspondan, en tanto que el SETP disminuirá la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20172000000971 DEL 18-01-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FONTV) de la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV), destinados a la adquisición de activos.

Doctora:
GLORIA BEATRIZ GIRALDO HINCAPIÉ
Gerente
Telecafé Ltda.
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con

N° 20165500081822, del 27 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de aplicar el numeral 2.1 de la Norma de subvenciones prevista en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014 y no el numeral 2.1.3 del procedimiento señalado en el Capítulo XXV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, incorporado mediante la Resolución N° 499 de 2013, para el tratamiento contable de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FONTV) de la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV), destinados a la adquisición de activos.

Lo anterior, considerando que el numeral 2.1.3 del procedimiento señalado en el Capítulo XXV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sólo permite el reconocimiento del ingreso por transferencias en función de la depreciación o amortización de los activos adquiridos.

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

CONSIDERACIONES:

En primer lugar, el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014, modificado por el artículo 2° de la Resolución N° 633 de 2015, establece:

“ARTÍCULO 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco normativo anexo a la presente Resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación (...)

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 (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el artículo 1° de la Resolución N° 607 de 2016, estipula:

“ARTÍCULO 1°. 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 1° 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 de texto)

En tercer lugar, el numeral 2.2.1 de la Norma de subvenciones prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016, señala:

“2.2.1. Reconocimiento

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

5. 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.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que desde el 1° de enero de 2016, Telecafé Ltda. debe estar llevando su contabilidad, para todos los efectos, bajo el Marco Normativo Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público incorporado mediante la Resolución N° 414 de 2014, razón por la cual, no es procedente aplicar el numeral 2.1.3 del procedimiento señalado en el Capítulo XXV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, incorporado mediante la Resolución N° 499 de 2013, para el tratamiento contable de los recursos provenientes del FONTV de la ANTV.

No es viable que la CGN predefina que todos los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FONTV) de la Autoridad Nacional de Televisión (ANTV) sean reconocidos genéricamente como subvenciones desde el momento en que son asignados, pues ello dependen de las condiciones que median en el hecho económico.

Por lo anterior, Telecafé Ltda sólo reconocerá pasivos por subvenciones condicionadas cuando se le hayan impuesto estipulaciones relacionadas con la gestión de los recursos, que de no cumplirse, implicarían el reintegro de los mismos.

Para el efecto, la empresa debe evaluar si el requerimiento de devolver los recursos es exigible y podría ser ejecutado por la ANTV. Si este es el caso, la subvención sólo se reconocerá como un ingreso hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a la misma, de conformidad con la Norma de subvenciones prevista en el anexo de la Resolución N° 607 de 2016.

Ahora bien, si la empresa evalúa que no existe un requerimiento de devolver los recursos al FONTV de la ANTV por incumplimiento de las estipulaciones impuestas, la subvención debe reconocerse como ingreso en el resultado del periodo con la expedición del acto administrativo que le otorgue el derecho de cobro de la misma.

CONCEPTO No. 20172000056251 DEL 09-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Otros pasivos
	SUBTEMA	Procedimiento contable de los recursos recibidos por concepto de Costo Medio de Inversión en los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado.

Doctora

ANA CAROLINA ARCILA ARBOLEDA

Directora Financiera y Contable

Empresa de Servicios Públicos de El Carmen de Viboral

El Carmen de Viboral -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550003373-2, del día 26 de julio de 2017, en la cual se solicita consulta sobre el manejo contable que se le debe dar al Costo Medio de Inversión (CMI), tomando en cuenta que hace parte de los 4 componentes que conforman la tarifa facturada mensualmente de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, así mismo, este costo tiene un tratamiento especial en cuanto a que el valor facturado y recaudado tiene una destinación específica a la inversión, por lo cual una vez ejecutada la inversión, cómo sería el manejo contable de estos recursos.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 271 de 2003 en su Artículo 1°, el cual modifica el artículo 1.2.1.1 del Título 1 del Capítulo 1 de la Resolución CRA 151 de 2001, define,

“Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Acueducto (CMI). Es el precio por metro cúbico (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.

Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Alcantarillado (CMI). Es el precio por metro cúbico de agua vertida (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.”

La Resolución CRA 287 de 2004, en el Capítulo IV indica que,

“El Costo Medio de Inversión se calculará independientemente para cada servicio, de la siguiente manera:

$$CMI = \sum_j \frac{VPI_{RER_j} + VA_j}{VPD_j} + CMIT$$

Donde:

CMI: Costo medio de inversión de largo plazo

VPI_{RER_j} : Valor presente de inversiones en expansión, reposición y rehabilitación del sistema para la prestación del servicio, de la actividad j.

VA_j : Valoración de los activos del sistema a la fecha de la actividad j.

VPD_j : Valor presente de la demanda proyectada para cada actividad j.

CMIT: Costo medio de inversión de terrenos, definido en el artículo 31 de la presente resolución.

j: Cada actividad de los servicios de acueducto y alcantarillado que se define en el párrafo a continuación.”

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:

“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 principio 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.

(...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

(...)

6.1.1 Activos

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

(...)

6.1.2 Pasivos

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

(...)

6.1.4 Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. (...)

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. (...)

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, en el Capítulo I. Activos, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

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

2.2. Clasificación

Las cuentas por cobrar se clasificarán en las categorías de costo o costo amortizado. (...)
(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, en el Capítulo IV. Ingresos, indica:

“1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.2. Medición

Los ingresos se medirán por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas y/o descuentos condicionados y no condicionados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catalogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye las cuentas:

“1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus actividades.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.

SE ACREDITA CON:

1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

2- El valor de las rebajas y descuentos.

3- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja.

(...)

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.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.

(...)

4321 – SERVICIO DE ACUEDUCTO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de acueducto.

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 del servicio de acueducto.

4322 – SERVICIO DE ALCANTARILLADO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de alcantarillado.

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 del servicio de alcantarillado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se aprecia que el CMI se calculará independientemente para cada servicio, acueducto o alcantarillado, en torno al valor de los activos propiedad del operador y a las inversiones para expansión, reposición y rehabilitación, representados en las variables incluidas para en el cálculo del CMI a incluir en las tarifa que se factura a los usuarios.

El reconocimiento del CMI se realizará en el débito de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y el crédito de la subcuenta 299090 – Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, en la cual se 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.

Por lo cual, al momento de realizar el recaudo del pago de los usuarios, se debita la subcuenta correspondiente del grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, según la contrapartida recibida por medio de auxiliares que permitan la identificación del ingreso con la destinación para la inversión, y se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1318 – PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS.

Así mismo, al ejecutar los recursos recibidos por concepto de CMI, la empresa reconocerá un debito por la amortización de la subcuenta 299090 – Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por las inversiones que cumplan las condiciones para incluir las obras relacionadas directamente con la expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones necesarias para seguir prestando los servicios de igual o mejor forma que en la actualidad, y a su vez registra un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4321 – SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322 – SERVICIO DE ALCANTARILLADO de acuerdo al tipo de servicio que origino el cobro de CMI.

Por su parte el registro de la inversión realizada en obras de expansión de los sistemas, así como las reposiciones y rehabilitaciones, se hará con el crédito de la respectiva subcuenta del grupo 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y el débito en las cuentas correspondientes a la naturaleza del activo adquirido para la expansión, reposición o rehabilitación del servicio o del Gastos según corresponda, sin detrimento del registro de

los descuentos y retenciones que se deriven de los respectivos hechos económicos. En cada caso, se dará tratamiento de acuerdo a la norma aplicable vigente 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.

CONCEPTO No. 20172000056661 DEL 11-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del Costo Medio de Inversión- CMI, en una empresa de servicios públicos de acueducto y alcantarillado.

Doctora

ÁNGELA MARÍA CARMONA YEPES

Aquaterra E.S.P.

Guarne -Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20175500026162, del día 31 de mayo de 2017, en la cual solicita concepto respecto a cuál debería ser el reconocimiento contable del Costo Medio de Inversión (CMI), uno de los componentes de la facturación para el recaudo de la empresa por el servicio de acueducto y alcantarillado. Este costo “representa, los valores que deben ser ejecutados en el corto y largo plazo en inversiones que garanticen la continuidad, calidad y confiabilidad en el suministro del servicio, para el diseño de cualquier sistema en el sector de agua potable y saneamiento básico.” Actualmente, la empresa está reconociendo el valor del CMI como un ingreso, sin embargo, el consultante considera que debería ser reconocido como un ingreso recibido por anticipado en el pasivo, toda vez que no se ha realizado la inversión de los recursos.

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

CONSIDERACIONES

La Resolución CRA 271 de 2003 “por la cual se modifica el artículo 1.2.1.1. y la Sección 5.2.1. del Capítulo 2, del Título V de la Resolución CRA número 151 de 2001” en su Artículo 1°, el cual modifica el artículo 1.2.1.1 del Título 1 del Capítulo 1 de la Resolución CRA 151 de 2001, define:

“Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Acueducto (CMI). Es el precio por metro cúbico (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.

Costo Medio de Inversión de Largo Plazo de Alcantarillado (CMI). Es el precio por metro cúbico de agua vertida (\$/m³) que, aplicado a la proyección de demanda en un horizonte de largo plazo, permite reponer el sistema actual, realizar un plan óptimo de inversiones para atender esa demanda y remunerar el capital invertido.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución N° 414 y sus modificaciones, expresa:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...) Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

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.”

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”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Los recursos recibidos por la empresa que están relacionados con el componente de CMI, no deben ser reconocidos como un ingreso en el resultado del periodo en el momento en

el que se reciben, toda vez que al no haberse ejecutado, no se cumpliría con el principio de asociación establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, así pues, AQUATERRA E.S.P. deberá registrar los recursos recibidos por dicho componente como un pasivo diferido, acreditando la subcuenta 299090 - Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990 - OTROS PASIVOS DIFERIDOS, debido a que representan los valores que se ejecutarán en periodos posteriores, en los cuales tendrán el carácter de ingresos. En la medida que se vaya ejecutando el objeto para el cual están destinados dichos recursos, la empresa deberá amortizar el pasivo diferido y reconocer alternamente el ingreso correspondiente.

Adicionalmente, se aclara que no procede el reconocimiento de este hecho económico en la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, considerando que la empresa no ha recibido de manera anticipada una contraprestación por concepto de servicios de operación, sino que, son recursos asociados a proyectos de inversión que se ejecutarán a un plazo indefinido y pueden o no beneficiar al tercero que los aportó.

CONCEPTO No. 20172000066771 DEL 25-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos para ejecución del convenio interadministrativo entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Corrección de errores de ejercicios anteriores por el reconocimiento de los recursos recibidos para ejecución del convenio interadministrativo entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E.

Doctora
GILMA JANETH PERICO GRANADOS
Contadora
Salud Sogamoso E.S.E.

Sogamoso -Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042522, del 19 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) concepto con respecto a la contabilización de la suma recibida por SALUD SOGAMOSO E.S.E. en febrero del 2016, proveniente del convenio realizado con el Municipio de Sogamoso No. 00008-2015, cuyo objeto era el AUNAR ESFUERZOS, para la construcción de LA USI MAGDALENA, por un valor de MIL DOSCIENTOS MILLONES (\$ 1.200.000.000.00) de pesos Mcte, para el cual se tenía un lapso no mayor al periodo contable 2016; el dinero una vez recibido se llevó a la cuenta 47 INGRESO POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.

Dado que el objeto del contrato no se cumplió por diferentes razones, el convenio se liquidó bilateralmente, por lo que hubo necesidad de la devolución del dinero junto con sus rendimientos financieros. En la presente vigencia a (Sic) la devolución del dinero se llevó a la cuenta 5815 Ajuste gastos de Ejercicios Anteriores”.

CONSIDERACIONES

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

El Convenio Interadministrativo N° 20150008, celebrado entre el Municipio de Sogamoso y Salud Sogamoso E.S.E., establece:

“CLAUSULA PRIMERA. OBJETO. CONVENIO INTERADMINISTRATIVO CON SALUD SOGAMOSO E.S.E. PARA AUNAR ESFUERZOS CON MIRAS A MEJORAR LA RED PÚBLICA DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD DE PRIMER NIVEL CON LA CONSTRUCCIÓN DE LA UNIDAD DE SERVICIO INTEGRAL – MAGDALENA.

CLAUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1.- Pagar el valor del convenio en las condiciones pactadas. 2. Gestionar los recursos equivalentes al pago de la interventoría a que haya lugar. 3.- Una vez aprobados los proyectos por la Secretaría de Salud de Boyacá y el Ministerio de Salud y Protección Social, entregar los recursos disponibles para el convenio. OBLIGACIONES DE SALUD SOGAMOSO E.S.E.: las actividades a ejecutar en desarrollo del convenio son las que se relacionan a continuación: 1.- Elaborar y presentar el proyecto a la Secretaría de Salud de Boyacá y al Ministerio de Salud y Protección Social con todos los soportes requeridos. 2.- adelantar los estudios técnicos a que haya lugar para desarrollar la construcción de la unidad de servicio integral – Magdalena entre los cuales están estudios arquitectónicos, estructurales, eléctricos, sismo resistencia y demás

que se encuentran de obligatorio cumplimiento de acuerdo con las normas vigentes de calidad de obra. 3.- Informar mensualmente los metros cuadrado de obra construidos al Municipio de Sogamoso a fin de realizar los pagos convenidos. (...)

CLAUSULA CUARTA. VALOR DEL CONVENIO Y FORMA DE PAGO. El valor total del Convenio es por la suma de, MIL DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$1.200.000.000) M/CTE, que el MUNICIPIO cancelará a SALUD SOPGAMOSO E.S.E. de acuerdo con las fases que desarrolle el proyecto (La propuesta de acuerdo con las fases que desarrolle el proyecto, hace parte integral del convenio).

El Marco conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a la característica de la información contable pública razonabilidad, prescribe:

“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 Precedente establece:

“2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINSITRACIÓN

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:

- 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”.

Ahora bien, 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 y sus modificatorias, establece:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. 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”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, 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, instituye:

“2902 – RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos 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. (...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable”. (Subrayado fuera del texto)

Salud Sogamoso E.S.E. se acogió, mediante comunicación enviada a la CGN el día 28 de enero de 2016, a lo establecido en el artículo 2 de la Resolución N° 663 de 2015, que modifica el artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014 en el párrafo primero y aplicará el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en los siguientes términos:

“Párrafo 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 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. (...)

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”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Considerando que para los períodos contables 2015 y 2016, la entidad aún se encontraba aplicando el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, los valores recibidos por parte de SALUD SOGAMOSO E.S.E. para la ejecución del convenio interadministrativo N° 20150008, debieron reconocerse como recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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.

Por su parte, los rendimientos financieros obtenidos por los recursos del convenio debieron registrarse como un mayor valor de los recursos recibidos en administración, mediante un débito en la subcuenta que corresponda 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.

No obstante, como por los recursos recibidos para la ejecución del convenio la entidad afectó las cuentas de resultado reconociendo un ingreso por operaciones interinstitucionales, lo cual corresponde a un error por inexactitud en el registro contable efectuado, deberá ser corregido en el período contable actual con el fin de que la información financiera revele la realidad económica y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, dando aplicación a 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, incorporado por la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificatorias.

En ese sentido, la entidad debió realizar la corrección del error, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y

un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor recibido del Municipio de Sogamoso más los rendimientos financieros obtenidos por estos recursos. Alternamente procede la reexpresión de los estados financieros, de manera retroactiva, del periodo contable afectado por el error, y revelará mediante nota a los estados financieros la situación presentada.

Con la devolución de los recursos al Municipio de Sogamoso, el Hospital reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 290201 - En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017
 20172000000301 del 05-01-2017
 20172000027131 del 17-05-2017
 20172000027131 del 17-05-2017
 20172000063891 del 09-10-2017
 20172000074081 del 09-11-2017

3.19. PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

CONCEPTO No. 20172000001811 DEL 26-01-2017

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
	SUBTEMA	Cancelación o reclasificación saldo de cargos diferidos Ajuste por corrección de errores de períodos anteriores

Doctora

NATALIA ROMÁN CARDONA

Jefe Oficina Contable y Presupuestal

Empresas Públicas de la Ceja

La Ceja del Tambo - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2016-550-008074-2 del 16 de diciembre de 2016 mediante la cual consulta si en el contexto del Marco Normativo contable para las entidades que no cotizan en el Mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, es posible continuar reconociendo en cargos diferidos las inversiones realizadas en los siguientes casos:

1. Con el fin de ampliar la vida útil del relleno sanitario la Empresa construyó un muro de contención - Gavión por valor de \$933.000.000, que la empresa programó amortizarlo en un periodo de cuatro (4) años de acuerdo a la certificación expedida por el director técnico de la Entidad.
2. La Entidad en el mes de diciembre de 2015 diseñó el plan maestro de acueducto y alcantarillado para el Municipio de La Ceja por un valor de \$800.000.000 con el fin de poder determinar para los próximos 20 años la capacidad de expansión de redes de acueducto y alcantarillado que tendrá el municipio, que ha considerado amortizar a 4 años.

Al respecto se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con la Nueva normatividad contable, es del caso señalar que las empresas de servicios públicos en el período de transición, año 2015, debieron aplicar el Instructivo 002 de 2014, en el cual respecto de los Cargos diferidos señalaba: "Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2014, los cargos diferidos representan el valor de los costos y gastos en los que se incurre para la adquisición de bienes o servicios que, con razonable seguridad, proveerán beneficios económicos futuros en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la empresa.

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

- a. Identificar la naturaleza de los desembolsos que se encuentren registrados en la cuenta Cargos Diferidos.

- b. Determinar si los desembolsos identificados en el literal a) cumplen la definición de activo, es decir, si estos son un recurso controlado por la empresa del cual se espera obtener beneficios económicos futuros.
- c. Clasificar, como inventarios; activos intangibles o propiedades, planta y equipo, los desembolsos identificados en el literal a) que cumplan con la definición de activo de acuerdo con el literal b) teniendo en cuenta lo siguiente:
 - i. El desembolso se clasificará como un inventario si corresponde a un activo adquirido o producido que se tiene con la intención de consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.
 - ii. El desembolso se clasificará como un activo intangible si corresponde a un bien identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la empresa tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables.
 - iii. El desembolso se clasificará como una propiedad, planta y equipo si el activo es empleado por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.
- d. Medir los activos identificados en el literal c) atendiendo lo dispuesto en este Instructivo para los inventarios; las propiedades, planta y equipo y los intangibles, según corresponda.
- e. Realizar el ajuste contable para eliminar los desembolsos identificados en el literal a) que no hayan podido clasificarse de acuerdo con el literal c) como inventarios; propiedades, planta y equipo o activos intangibles, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

Por su parte, el Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente aludir a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

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

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. (...)"

Ahora bien, para que la información financiera presentada cumpla con estas características cualitativas, en su preparación las empresas observarán pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información y que constituyen los principios de contabilidad aplicables en las diferentes etapas de los cuales el de Devengo señala: "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."

Así mismo, el Marco conceptual se refiere a los elementos de los estados financieros y define el activo como, "los recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. Para que una empresa pueda reconocer un activo, el flujo de los beneficios debe ser probable y la partida debe tener un costo o valor que pueda medirse con fiabilidad."

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

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

Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener

beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido donados a la empresa pueden satisfacer la definición de activos.”

En relación con el Reconocimiento de los activos, éstos se reconocerán, “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.”

Ahora, la norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores señala:

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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. (...)

22. La empresa 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.

23. 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. (...)

26. 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.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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”

CONCLUSIONES

De acuerdo con los consideraciones anotadas, las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, debían elaborar el estado de situación financiera con corte al 1 de enero de 2015, acorde con lo dispuesto en el instructivo 002 de 2014, para lo cual la empresa debía ajustar cada una de las partidas en aplicación del proceso de convergencia hacia el nuevo Marco Normativo. Según el instructivo una de las actividades era clasificar en los valores identificados como cargos diferidos los correspondientes a Inventarios, Activos intangibles o Propiedades, planta y equipo que cumplieran la definición de activo, de manera que los valores no clasificados en alguno de los anteriores conceptos, debieron ajustarse para eliminar sus saldos afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Como consecuencia de ello, dado que la información financiera para que sea útil a los usuarios debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos que en desarrollo de su objeto realiza la empresa, se impone la necesidad de analizar los saldos actuales frente a los criterios del nuevo Marco normativo a efectos de identificar si estos cumplen las condiciones de activo, es decir que son controlados por la entidad y de los que espera beneficios económicos futuros y proceder a la reclasificación según el concepto al cual corresponda.

Ahora bien, con respecto a aquellas partidas que no cumplan con los criterios anteriormente señalados, para ser reconocidos como activos y que no fueron ajustados conforme a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2014, se configura en el período en el cual se descubre el error, 2016, una corrección de un error por omisión que afectará la

cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES; además deberá considerarse que cuando el saldo a ajustar es material, para efectos de presentación es necesario reexpresar de manera retroactiva la información comparativa como si no se hubiera presentado el error, en este caso la información de diciembre de 2015 y enero de 2015 en el cual el ajuste se presentará afectando la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Además, por ser una corrección de errores de periodos anteriores revelará en las Notas a los estados financieros, según lo dispuesto en la Norma, a) la naturaleza del error de periodos anteriores; b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado y c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presenta la información.

CONCEPTO No. 20172000020561 DEL 28-03-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Cierre de ingresos, gastos y costos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de las pérdidas iniciales derivadas de los gastos de funcionamiento de la entidad.

Doctora
FANNY RODRIGUEZ TORRES
Contadora
Empresa Férrea Regional S.A.S.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500010502, del 02 de marzo de 2017, mediante la cual plantea que la entidad, creada en el año 2010 como una sociedad por acciones simplificadas, siendo socios la Gobernación de Cundinamarca, Transmilenio S.A. y Fondecun ha cubierto los gastos de funcionamiento que se han generado desde la creación de la entidad, con los aportes realizados, generándose hasta el momento, pérdidas en el estado de resultados.

Al respecto, se solicita conceptuar sobre si la pérdida generada podría reconocerse en otra partida de los estados financieros, considerando que la empresa debe cubrir

necesariamente sus obligaciones, y que para tal fin, son realizados los aportes de los socios.

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

CONSIDERACIONES

De acuerdo a la característica fundamental de información financiera relativa a la Representación Fiel, según el numeral 4.1.2 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se plantea que:

“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 libre de error” (subrayado fuera del texto).

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está representando, 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 errores 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”.

En línea con la inquietud planteada, y con base en el planteamiento anterior, el numeral 6.1.5 del Marco Conceptual mencionado previamente, establece que:

“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 a los propietarios de este patrimonio” (subrayado fuera del texto). Adicionalmente, el numeral 6.2.4, relacionado con el reconocimiento de costos y gastos, menciona que:

“Se reconocerán costos y gastos cuando haya una disminución en los beneficios económicos relacionada con la salida o disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos y cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad”

Ahora bien, para efectos de presentación en los estados contables, se consideran los aspectos relacionados con el estado del resultado integral, que según el párrafo 25 del Capítulo VI – Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones dentro del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, presentará “el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral”;

Por su parte, de acuerdo al párrafo 36 del capítulo mencionado previamente, en el estado de cambios en el patrimonio se incluirá, entre otra información, “el resultado del periodo mostrando, de forma separada, los importes totales atribuibles a las participaciones no controladoras y a la entidad controladora”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye que las pérdidas generadas, al obedecer al reconocimiento de los gastos de funcionamiento, de acuerdo a lo planteado en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, generan disminuciones en el patrimonio del periodo. A su vez, al ser los gastos parte del estado de resultados, y que se trasladan en el cierre contable al patrimonio, de acuerdo a las Normas de presentación de estados financieros, según lo establecido en el párrafo 36 del Capítulo VI del Marco Normativo de referencia, no son susceptibles de ser reconocidos en otras partidas distintas de los estados financieros.

Así mismo, se concluye que las erogaciones destinadas al funcionamiento de la entidad, deben reconocerse como gastos, toda vez que de conformidad con lo prescrito en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, generan disminuciones en el patrimonio del periodo.

Como consecuencia de lo anterior, las pérdidas que de ello puedan derivarse, al ser los gastos parte del estado de resultados, y que se trasladan en el cierre contable al patrimonio, de acuerdo a las Normas de presentación de estados financieros, según lo establecido en el párrafo 36 del Capítulo VI del Marco Normativo de referencia, no son susceptibles de ser reconocidas en el estado de situación financiera, en otra cuenta distinta a la 3230 RESULTADOS DEL EJERCICIO.

CONCEPTO No. 20172000025741 DEL 05-05-2017

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	Utilidades acumuladas

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Patrimonio institucional Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Clasificación de inventarios

Doctor
PEDRO NILSON AMAYA MARTÍNEZ
Concejal
Concejo Municipal de Bucaramanga
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500019702, del 20 de abril de 2017, mediante el cual solicita conceptuar sobre los siguientes puntos, relacionados con el Marco Normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, en el contexto de una empresa de servicios públicos - ESP:

- ¿Dentro del patrimonio de la ESP se incluye la cuenta de resultado acumulado? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se obtiene dicha partida y cuál es la diferencia con la cuenta de resultado del ejercicio?

- ¿La ESP debe incluir dentro de su patrimonio la cuenta de efecto de conversión? De ser afirmativa la respuesta, ¿cómo se obtiene dicha partida y en qué eventos es válido su registro en el balance general?
- ¿Cómo se encuentran reglamentadas las NIIF en las ESP sometidas al régimen de contabilidad pública?
- ¿Cuáles es la utilidad que para efectos contables se registra en el balance general, la utilidad bruta o la utilidad neta?

Adicionalmente, se solicita conceptuar sobre las siguientes inquietudes, relacionadas con entidades territoriales:

- ¿Deben los municipios y departamentos incluir en su patrimonio la cuenta de resultado del ejercicio y cómo se obtiene dicha partida?
- Dentro del ciclo contable de los municipios y departamentos, ¿cuándo debe utilizarse el sistema de causación y cuándo el de caja?

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones respecto a empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Preguntas No. 1, 2 y 4.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, plantea en su Capítulo 6, relativo a la definición, reconocimiento, revelación y presentación de los elementos que constituyen los estados financieros, que:

“El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio se debe clasificar con el fin de presentar información que permita a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo, que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. Por tal motivo, es necesario que la empresa informe por separado, sobre conceptos como los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias acumuladas, los superávits y las reservas” (subrayado fuera del texto).

En cuanto al Marco Normativo, el numeral 1 del Capítulo VI, relativo a las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones establece que:

“1.3.2.3 Información financiera a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

(...)

El nivel de información suministrada variará para cada partida; así, por ejemplo:

(...)

j. Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital pagado, primas de emisión, reservas, resultados acumulados y resultados del ejercicio, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora.

(...)

1.3.3 Estado del resultado integral

(...)

En el estado del resultado integral, se presentará lo siguiente:

el resultado del periodo, el cual corresponde al total de los ingresos menos los gastos y costos, excluyendo los componentes del otro resultado integral (...)” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, en el catálogo general de cuentas aplicable a este tipo de entidades, se establecen las siguientes descripciones de cuentas:

“3225 – Resultados de ejercicios anteriores: representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

3230 – Resultados del ejercicio: representa el valor del resultado obtenido por la empresa, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

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” (subrayado fuera del texto).

En línea con lo anterior, el Instructivo 002 de 2014 corresponde al conjunto de 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.

Pregunta No. 3

De acuerdo a la Resolución 628 de 2015, expedida por la Contaduría General de la Nación, y que incorporó el Referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública, se establece que:

“5.2.2 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público.

Este Marco normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

Este Marco 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 y en las NIIF, 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).

En sintonía con lo anterior, mediante la Resolución 414 de 2014, se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a las empresas no cotizantes bajo el ámbito de aplicación de dicho régimen contable.

Consideraciones respecto al Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Pregunta No. 5

De acuerdo al numeral 9.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que:

“El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.

(...)

Los factores que inciden en el comportamiento patrimonial, cuando generan incrementos, se constituyen en superávit que, dependiendo de su origen, puede ser pagado, operacional, de valuación, donado e incorporado.

(...)

El superávit operacional se origina como consecuencia del reconocimiento de ingresos, gastos y costos relacionados con las funciones de cometido estatal, en un período contable, más los resultados de períodos anteriores que están disponibles. También incluye las partidas pendientes de las formalidades necesarias para ser capitalizadas y las constituidas con fines específicos, en cumplimiento de normas legales y estatutarias” (subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, dentro del catálogo de cuentas, contenido en el Manual de procedimientos, se plantea que la cuenta 3110 – Resultado del ejercicio, “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” (subrayado fuera del texto).

Pregunta No. 6

En el Título II del Plan General de Contabilidad Pública, relativo al Sistema de Contabilidad Pública, se expone 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 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.

(...)

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).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye lo siguiente en relación con las inquietudes planteadas:

Pregunta No. 1

Dentro del Patrimonio las ESP deben registrar dos elementos relacionados con los rendimientos financieros obtenidos periódicamente en el desarrollo del conjunto de sus actividades ordinarias, así:

En la cuenta 3230 - RESULTADO DEL EJERCICIO, se registra el resultado obtenido en el período contable actual, el cual es determinado al tomar los ingresos y deducir los costos y gastos generados por la empresa en el desarrollo de su actividad durante un periodo específico.

En la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se registra los traslados que se efectúan al inicio de cada período contable, del saldo de la cuenta 3230 - RESULTADO DEL EJERCICIO, efectuándose en esta forma una acumulación del resultado de varios períodos contables, hasta tanto el máximo órgano social de la entidad disponga de ellos.

Pregunta No. 2

Para viabilizar la aplicación del Instructivo 002 de 2014, mediante el cual se establecen 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, se creó en el Catálogo General de Cuentas emitido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada mediante la Resolución 466 de 2016), la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, destinada a recoger los efectos de los cambios de criterios en la medición y reconocimiento de los activos, pasivos y patrimonio, con respecto a la regulación contable precedente.

Como consecuencia de ello, en esta cuenta se registran hechos económicos tales como la incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes en el valor de activos y pasivos y el valor de la reclasificación de algunas partidas patrimoniales.

Es importante precisar que el Instructivo 002 de 2014, al ser de aplicación al inicio del periodo de transición al nuevo marco normativo, solo es válida la afectación de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, con ocasión de la elaboración del Estado de situación financiera de apertura, que debieron preparar las Empresas circunscritas al ámbito de aplicación del Marco Normativo antes mencionado, el 01 de enero de 2015.

Pregunta No. 3

Las Empresas Públicas Colombianas no aplican las Normas Internacionales de Información Financiera expedidas por el regulador Internacional, toda vez que deben aplicar la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, en ejercicio de la competencia otorgada por el Artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996.

De acuerdo con la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación, en la que se adoptan algunos criterios en forma total o parcial de las Normas Internacionales o se desarrollan criterios propios con el contexto local, las Empresas públicas, incluidas las prestadoras de servicios públicos, deben aplicar, según corresponda:

- 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 (Modificada mediante la Resolución 607 de 2016); o el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores o que captan o Administran Ahorros del Público, incorporado mediante la Resolución 743 de 2013 (modificada por la Resolución 037 de 2017).
- El Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 de 2015 (modificada por la Resolución 466 de 2016).
- El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, expedido mediante la Resolución 628 de 2015.
- El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante la Resolución 193 de 2016.
- Las Guías de aplicación que expida la CGN.

- La Doctrina contable pública, que se expide regularmente en la medida en que se resuelven consultas elevadas a la CGN, sobre tópicos inherentes a las Empresas.

Pregunta No. 4

En cada periodo, la entidad debe reconocer como resultado del ejercicio en la cuenta 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, la utilidad neta generada, la cual corresponde a restar de todos los ingresos, los costos y gastos generados en dicho periodo. Considerando lo anterior, la utilidad bruta no es tomada para efectos contables, toda vez que esta surge de restar de los ingresos generados en la actividad propia de la entidad, solo los costos incurridos para generar tales ingresos.

Pregunta No. 5 y 6

Los municipios y departamentos, al estar bajo el ámbito de la Regulación Contable Pública, deben aplicar lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual contempla el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, emitidos por la Contaduría General de la Nación.

En la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, se establece que en el proceso de generación de información en función de los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y de los objetivos de la información contable pública, la entidad debe aplicar obligatoriamente una serie de principios o pautas básicas, dentro de los cuales se establece la causación o devengo. Con base en ello, los municipios y departamentos, para efectos de preparar su información contable, deben reconocer todos los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales en el momento en que suceden, independientemente del momento en que ocurra el flujo de efectivo correspondiente, con lo cual se excluye la posibilidad de utilizar registros basados en el sistema de caja.

De igual forma, dando cumplimiento al Plan General de Contabilidad Pública, los municipios y departamentos deben calcular periódicamente su resultado, el cual es determinado al tomar los ingresos y deducir los costos y gastos generados por la entidad en el desarrollo de su actividad durante un periodo específico, y que dicho resultado debe ser reconocido como un componente del patrimonio dentro de la cuenta 3110 – RESULTADO DEL EJERCICIO.

CONCEPTO No. 20172000026851 DEL 15-05-2017

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	Reconocimiento de aportes de asociados en Cooperativas

Doctor
 IVÁN EDUARDO GARZÓN GARCÍA
 Representante legal
 Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá
 Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500021382, del 27 de abril de 2017, mediante el cual solicita conceptuar si la Resolución 414 de 2014 deroga o no permite la aplicación a la Ley 79 de 1988, “mediante la cual se actualiza la legislación cooperativa”, y al Decreto 2496 de 2015, “por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”; toda vez que en estas dos últimas referencias normativas toman en cuenta que los aportes de los asociados se deben reconocer en el patrimonio, y en la Resolución expedida por la CGN, no se plantea de forma explícita dicho tratamiento, razón por la cual se solicita de manera simultánea excluir a la Entidad de la aplicación de dicha Resolución.

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

CONSIDERACIONES

La Ley 79 de 1988, plantea en su artículo 46 que “el patrimonio de la cooperativa estará constituido por los aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial” (subrayado fuera del 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, plantea en su Capítulo 5, relativo a los principios de contabilidad pública, que:

“Los principios de contabilidad que observarán las empresas para 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, independiente de la forma legal que da origen a los mismos” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Capítulo II 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, plantea en el párrafo 2 del numeral 1, relacionado con la presentación de instrumentos financieros emitidos, que:

“El criterio de presentación de los instrumentos financieros emitidos corresponderá a la esencia económica de los flujos contractuales y no a la esencia legal. Cuando la empresa emita un instrumento financiero que le imponga la obligación de entregar unos flujos futuros en unas fechas determinadas, este se presentará como pasivo financiero. Si, por el contrario, la emisión del instrumento financiero no implica una obligación, por parte de la empresa, de entregar flujos de efectivo u otro activo financiero previamente establecidos, el instrumento se presentará como un componente del patrimonio” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, al tener en cuenta que de acuerdo a los estatutos que rigen a la Cooperativa, en el momento de retiro o de solicitud voluntaria de los aportes por parte de un asociado, la entidad tiene la obligación de realizar la devolución de dichos valores, se concluye en relación con el tratamiento de los aportes de asociados, que si bien existe la posibilidad de salidas de efectivo a futuro por eventuales retiros de los asociados, tales hechos no tiene fechas determinadas, ya que no se tiene predeterminado el momento en que los asociados se retiren o soliciten la devolución de los aportes correspondientes. En función de lo anterior, los aportes proporcionados por los asociados a la entidad se reconocerán como parte de su patrimonio.

Ahora bien, si efectuado un suceso particular, se determinan fechas de reintegro de aportes, deberá en ese momento reclasificarse el importe correspondiente, para reconocerse un pasivo financiero.

Con respecto a la posibilidad de excluir a la entidad de la aplicación de la Resolución 414 de 2014, es pertinente señalar que la aplicación de este Marco normativo no puede estar en función de la conveniencia o inconveniencia, sino de cara a las condiciones que determinan en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación. Dado que no se observa que hayan cambiado las condiciones, no es viable pensar en que ese organismo quede excluido de aplicar con todo rigor el Marco Normativo anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Por otra parte, se aclara que mediante la comunicación No. 20174600024111, se dio respuesta a su solicitud, radicada el pasado 07 de marzo de 2017 ante la CGN, con el No. 20175500011492.

En consideración a los efectos del presente pronunciamiento, se deja sin efecto lo dispuesto en el concepto distinguido con el radicado N° 20152000044571 del 2 de diciembre de 2015, así como la comunicación identificada con el radicado N° 20174600024111 del 24 de abril de 2017.

CONCEPTO No. 20172000027431 DEL 17-05-2017

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	Imposibilidad de compensar pérdidas de ejercicios anteriores con cargo a la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

Doctor

GERMÁN JAVIER PALOMINO HERNÁNDEZ

Gerente General

E.S.P. Empresa Distribuidora del Pacífico S.A.

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001893-2, del 12 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“PROBLEMÁTICA

La aplicación del nuevo marco normativo generó en la Sociedad un aumento en el patrimonio por valor de \$70.738 millones, por Ajustes por Convergencia los cuales corresponden al valor de los ajustes de naturaleza débito o crédito efectuados a cada una de las subcuentas, para incorporar los activos y pasivos bajo el nuevo marco normativo, darlos de baja o eliminarlos, si la norma lo permite y valorarlos o medirlos de acuerdo con los nuevos requerimientos y políticas definidas. La contrapartida de estos ajustes se registró en la cuenta de patrimonio “3268— IMPACTO POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION”

SOLICITUD

De acuerdo con lo expresado en el párrafo anterior, nuestra consulta está encaminada a determinar la posibilidad o no, de absorber o enjugar las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que posee la Sociedad a la fecha, con la cuenta “Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación”.

CONSIDERACIONES

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

El Instructivo N° 002 del 08 de septiembre de 2014, el cual contempla 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, establece:

“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)

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 N° 139 de 2015, establece:

"3225 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la cuenta contable 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN representa el valor neto por el efecto contable de la migración del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Nuevo Marco Normativo, incorporado mediante la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, por tanto, esta cuenta se afecta únicamente con la aplicación del Instructivo 002 de 2014, el cual tendrá aplicación, por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.

En ese orden de ideas, la cuenta contable referida no podrá ser afectada con posterioridad al primer periodo de aplicación, ni podrá absorberse con ella las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, toda vez que corresponden a hechos económicos diferentes.

CONCEPTO No. 20172000035221 DEL 28-06-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Resultado de ejercicios anteriores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reexpresión de estados financieros y corrección de errores que no fueron ajustados durante el período de transición.

Doctora
KAREN TORRES MARTINEZ
Contadora
Hospital San Antonio de Arbeláez E.S.E
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550000560-2, del 10 de febrero de 2017, en la cual manifiesta:

“(…) la consulta es sobre convergencia, El Hospital San Antonio de Arbelaez se acogió a la resolución 663 de 2016 para la ampliación de fecha de aplicación del nuevo marco normativo, el año inmediatamente anterior se cargó el ESFA en el mes de septiembre, soy nueva en la institución y estoy realizando los ajustes para terminar periodo de transición que corresponde a 31 de diciembre de 2016, pero encuentro activos mal reconocidos y esto me lleva a preguntarles si consideran que elabore nuevamente el ESFA o si creen es mejor realizar los ajustes a 31 de diciembre de 2016. Si la solución es hacer nuevamente el ESFA que debo hacer para solicitar el permiso de volverlo a cargar.

CONSIDERACIONES

Respecto a la solicitud me permito atenderla en los siguientes términos:

En principio es necesario tener en cuenta que el Hospital San Antonio de Arbeláez E.S.E se encuentra incluido dentro del listado de entidades que deben aplicar el nuevo Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público emitido por la CGN mediante las Resoluciones N° 414 de 2014 y N° 607 de 2016.

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el citado nuevo Marco Normativo dispuesto como anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“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 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 sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa 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.

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 de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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 fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Dado que las partidas no se ajustaron en debida forma en el periodo de transición, deberán aplicar lo establecido en la norma de Corrección de Errores contenida en el Nuevo Marco Normativo adjunto a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, “La

empresa 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. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores deberá efectuarse contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES toda vez que 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.”

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 de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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.

CONCEPTO No. 20172000036481 DEL 07-07-2017

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	Cuenta contable para reconocer un ingreso dejado de registrar en un período contable anterior.

Doctora
TERESA ISABEL ESCARPETA PIZO
Profesional Universitaria
Empresa Social del Estado Fabio Jaramillo Londoño

Florencia – Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026372, el día 01 de junio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) Que cuenta contable debo utilizar, cuando se debe reconocer un mayor ingreso, por venta de servicios de salud que corresponde a una vigencia anterior.”

Al respecto se precisa que para resolver esta consulta, se interpreta que el problema consiste en que actualmente requiere efectuar el registro de un valor que no fue reconocido en un período contable anterior.

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicable a las entidades que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente aludir a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

“4.1.1 Relevancia

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

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

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. (...)

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

(..)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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. (...)

22. La empresa 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.

23. 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. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. 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.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- 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 del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las cuentas siguientes:

“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.

3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA**SE DEBITA CON (...)**

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

SE ACREDITA CON (...)

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

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". (subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, para registrar las omisiones e inexactitudes que se puedan presentar en los ingresos o en los gastos de vigencias anteriores, se utilizará la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

El tratamiento contable para reconocer un mayor ingreso por venta de servicios de salud correspondiente a una vigencia anterior, dependerá si son considerados materiales o no materiales, es decir si la omisión o representación inadecuada de la partida afecta la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Si la omisión clasifica como un error material, se tratará según la norma de hechos ocurridos después del periodo contable y en consecuencia se corrige el registro de los ingresos, afectando la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, acreditando la subcuenta 322501 Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

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

Si se trata de errores que se clasifiquen como no materiales, se corrige en igual forma a la indicada anteriormente, pero bajo esta circunstancia no se requiere reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20172000044471 DEL 09-08-2017

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	Reclasificación de la cuenta 3268 Impactos por la transición al nuevo marco de regulación

Doctor

LUIS ALFREDO ORTEGA MORENO

Representante Legal

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

430

Instituto Financiero para el Desarrollo del Huila - INFIHUILA
Huila – Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031852, del 17 de julio de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

Con respecto a la implementación de la Ley 1314 de 2009 por favor informarnos si el valor que se tiene contablemente en la cuenta 3268 “IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN”, se puede reclasificar a la cuenta 3208 “CAPITAL FISCAL”. En nuestro caso el valor es de \$13.606.987.245.87 y adicionalmente por ser una entidad de carácter financiero nos hemos visto afectados en la disminución del capital fiscal y por lo tanto del patrimonio técnico. Por otro lado, nos encontramos en proceso de obtener la vigilancia especial por parte de la Superintendencia Financiera, lo cual nos obliga tener un patrimonio adecuado como requerimiento de solvencia y manejo de riesgo de liquidez. Sería muy oportuno para la entidad si normativamente se puede llevar dicho valor al capital fiscal.

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

CONSIDERACIONES

En las descripciones y dinámicas del Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro de público, en lo referente a las cuentas 3208 CAPITAL FISCAL Y 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, señala:

CUENTA 3208 CAPITAL FSICAL 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.

CUENTA 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 debe 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:

1. El valor de los bienes y derechos incorporados.
1. El valor de las obligaciones retiradas.
2. El mayor valor originado en la medición de los activos
3. El menor valor originado en la medición de los pasivos.
4. El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

No es viable proceder a reclasificar el saldo de la cuenta 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la cuenta 3208 CAPITAL FISCAL y menos aún para efectos de dar cumplimiento a los requerimientos de solvencia y manejo de riesgo de liquidez, toda vez que está orientada únicamente a cuantificar el efecto de los cambios de regulación, derivados de la implementación del nuevo Marco Normativos para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administra Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

El saldo de esta cuenta deberá subsistir, hasta tanto la Contaduría General de la Nación disponga en forma expresa algún tipo de reclasificación o aplicación.

CONCEPTO No. 20172000048731 DEL 15-08-2017

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	Manejo contable de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, luego de la transición al nuevo marco de regulación.

Doctora

MYRIAM C. CÁRDENAS. A.

Profesional Universitaria

Terminal de Transportes de Manizales S.A.

Manizales -Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500032942, del día 24 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente: “Cuál será el manejo de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, luego de la transición al nuevo marco de regulación.”

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo N° 002 de 2014 para la transición al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece 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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3268 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, en los siguientes términos: “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 con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

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 en aplicación de la nueva regulación contable, ya sea con corte a 31 de diciembre de 2016 para las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o con corte a 31 de diciembre de 2017 para las empresas que conforman el SGSSS que se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, así como en los estados financieros subsiguientes.

Bajo la regla contable actual, el saldo de esta cuenta deberá permanecer en el Patrimonio y por ahora no se ha prospectado que ésta sea dispuesto en forma alguna.

CONCEPTO No. 20172000066151 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los excedentes de ejercicios anteriores asignados a la empresa no societaria.

Doctora

EDDY BELÉN ANGARITA OVALLE

Profesional Universitaria - Contadora

E.S.E. Hospital Regional Noroccidental - Norte de Santander

Abrego - Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500041882, del 15 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“¿Debe una Empresa Social del Estado Capitalizar el valor de los excedentes acumulados de ejercicios anteriores, reflejados en la cuenta 3225 Resultados de Ejercicios Anteriores?”

En atención al proceso de Auditoría seguido en el informe Decreto (Sic) 2193 de 2004, por parte del Instituto Departamental de Salud, realizado a los informes presentados a esta entidad en particular el Estado de Situación Financiera Consolidado, en la cuenta 3225 Resultado de Ejercicios Anteriores, este ente sugiere la capitalización de los excedentes acumulados con corte a junio 30 de 2017, para lo cual propone un plan de mejoramiento.

Por lo anterior, se realiza consulta a la Contaduría sobre la viabilidad para el reconocimiento de excedentes financieros por parte de la ESE y su respectivo registro de traslado del valor registrado en la cuenta Resultado de Ejercicios Anteriores (3225) a la cuenta de Capital Social (3208), considerando que en este momento nos encontramos en proceso de transición al nuevo marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público.

De ser viable dicho proceso de capitalización de excedentes financieros, es necesario que sea el máximo organismo de dirección quien autorice esta capitalización?”.

CONSIDERACIONES

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

El Catálogo general de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificatorias, establece las siguientes descripciones y dinámicas contables:

“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.

(...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La regulación contable no es la que determina si deben o no liquidarse excedentes financieros en una empresa, ni tampoco determina la obligatoriedad de capitalizarlos, pues esto corresponde a la autoridad que en el ámbito particular, tenga competencia para ello.

Ahora bien, si la autoridad competente determina liquidación de excedentes financieros y en su distribución se asigna una porción para la empresa podrá debitar la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el monto de los excedentes financieros que le hayan sido asignados, y los trasladará mediante un crédito a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Como consecuencia de lo anterior, el saldo acumulado en la cuenta 3225 RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no deberá ser objeto de reclasificación hasta tanto no se haya pronunciado la autoridad competente frente a la distribución de excedentes.

CONCEPTO No. 20172000066761 DEL 25-10-2017

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	Reclasificación de los saldos de las cuentas 3268 – Impactos por la transición al nuevo marco de regulación y 3225 – Resultados de ejercicios anteriores, a la cuenta 3208 – Capital Fiscal.

Doctora
LILIANA I. GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria
E.S.E. Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004255-2, del día 19 de septiembre de 2017, en la cual solicita concepto acerca de la viabilidad de realizar reclasificación de los saldos de las cuentas 3268 – Impactos por la transición al nuevo marco de regulación y 3225 – Resultados de ejercicios anteriores, a la cuenta 3208 – Capital Fiscal. Reclasificación sugerida por la Revisoría Fiscal mediante oficio N° OFC-GMF-PASTOSALUD-0035-17 del 12 de septiembre de 2017 y fundamentada en la dinámica de estas cuentas.

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

CONSIDERACIONES

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 N° 139 de 2015 y sus modificaciones incluye las siguientes cuentas:

“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:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

438

- 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. (...)

3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable. (...)

3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, por efecto de, entre otras, las siguientes operaciones: incorporación o retiro de bienes, derechos y obligaciones; ajustes del valor de los activos y pasivos; y reclasificación de otras partidas patrimoniales. Lo anterior, cuando de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos retirados.
- 2- El valor de las obligaciones incorporadas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los pasivos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los activos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos incorporados.
- 2- El valor de las obligaciones retiradas.
- 3- El mayor valor originado en la medición de los activos.
- 4- El menor valor originado en la medición de los pasivos.
- 5- El valor de la reclasificación de otras partidas patrimoniales.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, no es viable realizar la reclasificación genérica del saldo de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y a la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL, debido a que cada una de estas cuentas tiene una finalidad específica y así mismo la dinámica de estas toma en cuenta hechos económicos diferentes. Solamente es viable la reclasificación de partidas de la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES a la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL, cuando la instancia competente haya dispuesto asignar excedentes financieros a la empresa no societaria que los genera.

Para el caso de la cuenta 3268 – IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, su finalidad se soporta en el registro del valor neto del impacto en el patrimonio de las empresas por la transición al nuevo marco de regulación, y siempre que de acuerdo con el instructivo de transición, se deba afectar esta cuenta.

Bajo la regulación contable actual, el saldo de esta cuenta deberá permanecer en el Patrimonio y por ahora no se ha prospectado que éste sea dispuesto en forma alguna. Para la cuenta 3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, su propósito es el registro de los saldos por excedentes acumulados de ejercicios anteriores, que no se espera o estén pendientes de distribución, así mismo como el valor del déficit acumulado no absorbido.

Por su parte la cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL, tiene como objeto el registro del 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 por aportes realizados en otras entidades.

CONCEPTO No. 20172300067501 DEL 07-11-2017		
1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Disminución de capital contable por ajustes de ejercicios anteriores

Señora:

ANA MARIA VELASQUEZ RAIGOSA

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su Derecho de Petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500044722, del 3 de octubre de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

“Una entidad pública puede disminuir su capital contable, aplicando un ajuste que afectaba el resultado del año inmediatamente anterior, ejemplo:

En vez de debitar el ingreso en el año 2017 por cargos registrados en el año 2016, se puede más bien debitar el capital fiscal, para no afectar las estadísticas de facturación del año 2017.

Nuestra inquietud va encaminada en los casos en que una entidad pública puede disminuir su capital contable, todo bajo el marco de la nueva normatividad NIIF”

De acuerdo a correo enviado a la señora consultante en su repuesta ella manifestó que la empresa pública a la que se refería es a un Empresa Social del Estado. (E.S.E)

CONSIDERACIONES

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 No. 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, establece

32 PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávit de la misma

3225 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

SE DEBITA CON:

- El valor del déficit del ejercicio que se acumule 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 los 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 del déficit absorbido mediante la aplicación de excedentes.
- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable

El 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 en su capítulo VI punto 5 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores establece:

5.3 Corrección de Errores de Periodos Anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad re expresará 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 re expresarán 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.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa re expresará la información desde la fecha en la cual dicha re expresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la re expresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmatrimales no se requerirá su re expresión retroactiva.

26. 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.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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 re expresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

CONCLUSIONES

Con respecto de su pregunta sobre si una entidad pública puede disminuir su capital contable, aplicando un ajuste que afectaba el resultado del año inmediatamente anterior me permito comunicarle que de acuerdo a lo establecido en el Catálogo de cuentas 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 N° 139 de 2015, modificada mediante la Resolución N° 466 de 2016, cuando se generen una corrección de un error de un periodo contable anterior, se deberá afectar la cuenta contable 3225 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, los cuales deberán ser revelados en notas a los Estados Financieros, cumpliendo los parámetros establecidos por la Normatividad en materia contable con respecto de Corrección de Errores de ejercicios anteriores.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000001751 del 26-01-2017
20172000066771 del 25-10-2017
20172000106951 del 04-12-2017

3.20. INGRESOS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.21. INGRESOS-VENTA DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.22. INGRESOS -VENTA DE SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000024691 DEL 27-04-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Cuentas contables para el reconocimiento de los servicios de capacitación, parqueaderos y grúas

Doctora

LUZ DARY CASTILLO GÓMEZ

Auditora de Control Interno

Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda.

Cali -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001348-2, del 14 de marzo de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“El Centro de Diagnóstico Automotor del Valle LTDA CDAV es una sociedad de economía mixta donde el estado tiene una participación mayor al 90% cuya misión es contribuir y fomentar la cultura en seguridad vial, movilidad y conservación del medio ambiente a través del diagnóstico de la capacidad para conducir de las personas y el estado de los vehículos, así como el desarrollo de programas de formación e integración de servicios relacionados con el sector de tránsito y transporte; dentro de los servicios que se prestan además de la revisión tecno mecánica existe la formación, evaluación y habilitación de conductores además de unos contratos interadministrativos; para su registro se utiliza la cuenta 433090 otros servicios de transporte las cuales están incluidas en el catálogo de cuentas, resolución 466 de 2015 (Sic).

1. La consulta es para los servicios de capacitación que cuenta se debería usar? Debe ser una cuenta detalle de la 433090 o de la 4390.

2. Para los servicios de parqueadero y grúas que cuenta se debe utilizar?”

CONSIDERACIONES

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

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incorporado por la Resolución No. 139 de 2015 y modificaciones, establece:

“4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación del servicio de transporte y en la administración de terminales de transporte.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado en la prestación del servicio de transporte.

2- El valor causado en la prestación del servicio de terminales de transporte.

3- El valor causado en la prestación de los servicios aeroportuarios y aeronáuticos. (...)

4390 – OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor neto de los ingresos causados por la empresa que provienen de la prestación de servicios diferentes a los enunciados en las cuentas anteriores.

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 otros servicios”.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, la cuenta 4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE comprende aquellos ingresos generados por la prestación del servicio de transporte y por la administración de terminales de transporte, descripción que no reúne los principales servicios prestados por el CDAV. Sin embargo, el CDAV podrá registrar el servicio de grúa en la subcuenta 433090 – Otros servicios de transporte, de la cuenta 4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE, toda vez que con la grúa sí se presta un servicio de transporte.

Ahora bien, para el reconocimiento de los servicios de parqueadero y los de capacitación (formación, evaluación y habilitación de conductores) deberán utilizarse las subcuentas 439030 – Servicios de parqueadero y 439090 – Otros servicios, respectivamente, de la cuenta 4390 – OTROS SERVICIOS.

Por otra parte, es preciso advertir que los servicios de revisión técnico mecánica y gases deben registrarse en la subcuenta 439033 – Servicios de diagnóstico técnico mecánico, de la cuenta 4390 – OTROS SERVICIOS.

CONCEPTO No. 20172000066481 DEL 24-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Venta de servicios
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por contratos por evento y por capacitación.

Doctora

ANA MILENA RAMIREZ MUÑOZ

Contador Público

E.S.E Hospital Orito

Orito -Putumayo

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500033922, del día 26 de julio de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“La ESE HOSPITAL ORITO tiene contratos por venta de servicios de salud con diferentes entidades y la modalidad de dichos contratos son por evento o capitados (*valor mensual fijo*).

¿El reconocimiento de los ingresos se puede realizar de forma lineal, es decir registrar mensualmente lo capitado y lo de evento a medida que se presente o se debe reconocer con base a un porcentaje de terminación de costos y gastos?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones incluye dentro de los principios contables para la preparación de la información contable el Devengo, definido en los siguientes términos: “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 de 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)

Así mismo, el Marco Conceptual define como principio contable la Asociación, mediante la cual “el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

La Norma de Ingresos de Actividades Ordinarias establece los siguientes criterios para la medición de estos:

“(…) 20. 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: a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados); b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

21. 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; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

22. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más

significativo que los demás, la empresa postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute.”

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Para los contratos por evento, el reconocimiento de los ingresos por la venta de los servicios de salud se debe efectuar con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas. Por lo tanto, conforme a los principios de devengo y asociación contenidos en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, los ingresos se reconocen a medida que el Hospital presta el servicio de salud correspondiente, los cuales deben estar asociados con los costos y gastos en los que se incurre.

Con respecto a los contratos de capitación, cuyos servicios se prestan a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la empresa podrá reconocer los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método represente mejor el grado de avance, teniendo en cuenta que el valor de los ingresos causados y la cuenta por cobrar correspondiente, no podrá superar el valor fijo pactado en el contrato de capitación.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto 20172000107731 del 13-12-2017

3.23. INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20172000059851 DEL 20-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones Cuentas por Pagar
	SUBTEMAS	Registro Contable para los valores recibidos del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero del Ministerio de Salud y Protección Social

Doctora
LILIANA I GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria
Empresa Social del Estado Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031052, el día 07 de julio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) La Empresa Social del Estado Pasto Salud ESE, fue considerada por el Ministerio de la Protección Social con riesgo medio, por lo cual se implementó un Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, este programa contempla recibir recursos de las cuentas maestras con los cuales se tramitará el pago de pasivos, por lo anterior comedidamente solicito su concepto para el registro y manejo contable del valor recibido por este concepto.”

Adicionalmente, a través de llamada telefónica por parte de la CGN, la consultante aclara que los recursos son donados por la Nación para el pago de las diferentes acreencias aceptadas en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero presentado por la ESE Pasto Salud, y los recursos son recibidos en una cuenta maestra de la ESE por parte del Municipio, para que directamente la ESE Pasto salud, realice los diferentes pagos.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 1438 del 19 de enero de 2011, por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 50. Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet). Modificado por el art. 7, Ley 1608 de 2013. Reglamentado parcialmente por el [Decreto Nacional 2651 de 2014](#). Créase el Fondo de Garantías para el Sector Salud como un fondo cuenta sin personería jurídica administrado por el Ministerio de la Protección Social, cuyo objeto será asegurar el pagode las obligaciones que no fuere posible pagar por parte de las Empresas Sociales del Estado, intervenidas por la Superintendencia Nacional de Salud, se financiará hasta el 20% del gasto operacional; en el caso de las Empresas Sociales del Estado liquidadas, se pagará hasta el monto que determine el Ministerio de la Protección

Social. NOTA: Declarado EXEQUIBLE mediante Sentencia de la Corte Constitucional C-198 de 2012

Para financiar este fondo se destinarán los siguientes recursos: hasta el 10% de los recursos que se transfieren para oferta con recursos del Sistema General de Participaciones para Salud y los excedentes de los recursos destinados para salud de la Ley 1393 de 2010.

Este fondo podrá comprar o comercializar la cartera de las entidades intervenidas o en liquidación. También podrá hacer esta operación para evitar la intervención o liquidación.

Para los anteriores efectos los términos y condiciones para la administración del fondo los establecerá el Gobierno Nacional.

Parágrafo 1°. La facturación de las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud deberá ajustarse en todos los aspectos a los requisitos fijados por el Estatuto Tributario y la Ley 1231 de 2008.

Parágrafo 2°. El Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet) podrá beneficiar a Empresas Sociales del Estado que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentran intervenidas para administrar o liquidar por la Superintendencia Nacional de Salud.

Estas Entidades podrán recibir recursos del Fonsaet por una sola vez, condicionados a la presentación y cumplimiento del Plan de Mejoramiento y Prácticas del Buen Gobierno, acorde con la reglamentación del Gobierno Nacional. (...)

Artículo 80. Determinación del riesgo de las Empresas Sociales del Estado. El Ministerio de la Protección Social determinará y comunicará a las direcciones departamentales, municipales y distritales de salud, a más tardar el 30 de mayo de cada año, el riesgo de las Empresas Sociales del Estado teniendo en cuenta sus condiciones de mercado, de equilibrio y viabilidad financiero, a partir de sus indicadores financieros, sin perjuicio de la evaluación por indicadores de salud establecida en la presente ley.

Las Empresas Sociales del Estado, atendiendo su situación financiera se clasificarán de acuerdo a la reglamentación que expida el Ministerio de la Protección Social. (...)

Artículo 81. Adopción de Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero. Una vez comunicada la información de determinación del riesgo por parte del Ministerio de la Protección Social, dentro de los siguientes sesenta (60) días calendario, las Empresas Sociales del Estado categorizadas en riesgo medio o alto, deberán someterse a un

programa de saneamiento fiscal y financiero, con el acompañamiento de la dirección departamental o distrital de salud en las condiciones que determine el Ministerio de la Protección Social” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 3467 del 25 de octubre de 2012 del Ministerio de Salud y Protección Social, por la cual se adopta el Manual de Condiciones para el Diseño y Adopción del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero por parte de las Empresas Sociales del Estado del nivel territorial, categorizadas en riesgo medio o alto, establece:

“1. Definición del Programa de saneamiento fiscal y financiero

Un Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero es un programa integral, institucional, financiero y administrativo de la Empresa Social del Estado, que tiene por objeto restablecer su solidez económica y financiera, con el propósito de asegurar la continuidad en la prestación del servicio público de salud mediante la aplicación de medidas de reorganización administrativa, racionalización del gasto, saneamiento de pasivos, reestructuración de la deuda, fortalecimiento de los ingresos, incremento de la productividad, implementación del Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad y mejoramiento de los procesos de captura, consolidación, análisis y uso de la información. Lo anterior, en función del diseño, operación y sostenibilidad de la red de prestación de servicios definida por la Dirección Departamental o Distrital de Salud”. (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, la Ley N° 1608 del 02 de enero de 2013, por medio de la cual se adoptan medidas para mejorar la liquidez y el uso de algunos recursos del Sector Salud, prescribe:

“Artículo 1°. Objeto. La presente ley tiene por objeto definir medidas para mejorar el flujo de recursos y la liquidez del Sector Salud a través del uso de recursos que corresponden a saldos o excedentes de cuentas maestras del Régimen Subsidiado de Salud, aportes patronales y rentas cedidas, y definir mecanismos para el financiamiento de las deudas reconocidas del Régimen Subsidiado de Salud por las entidades territoriales en el marco de lo señalado en el artículo 275 de la Ley 1450 de 2011.

Artículo 2°. Uso de los recursos de saldos de las cuentas maestras. Los saldos de las cuentas maestras del régimen subsidiado de salud, podrán usarse conforme se señala a continuación siempre y cuando no sean requeridos para garantizar los compromisos y contingencias derivados del Régimen Subsidiado de Salud y descontados los que se encuentren previstos para utilizarse conforme a lo señalado en el artículo 89 de la Ley 1485 de 2011: (...)

3. Para financiar programas de saneamiento fiscal y financiero de Empresas Sociales del Estado categorizadas en riesgo medio y alto en cumplimiento de la Ley 1438 de 2011. Estos programas incluirán medidas que deberán seguir el siguiente orden de prelación: pago de acreencias laborales, reestructuración y saneamiento de pasivos, adquisición de cartera, disposición de capital de trabajo, pago de cartera originada en las cuotas de recuperación por servicios prestados a la población pobre no asegurada o servicios no incluidos en el plan de beneficios de difícil cobro. Para efectos de la adquisición de cartera, la entidad territorial deberá adelantar las gestiones de cobro que correspondan ante el deudor o efectuar acuerdos de pago.

(...)

Artículo 7°. El artículo 50 de la Ley 1438 de 2011 quedará así:

Artículo 50. Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet). Créase el Fondo de Garantías para el sector Salud (Fonsaet) como un fondo cuenta sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Salud y Protección Social, cuyo objeto será asegurar el pago de las obligaciones por parte de las Empresas Sociales del Estado que se encuentren en riesgo alto o medio conforme a lo previsto en el artículo 80 de esta ley o que se encuentren intervenidas para administrar o liquidar por parte de la Superintendencia Nacional de Salud y las que adopten los programas de saneamiento fiscal y financiero con acompañamiento de la Nación. El Ministerio de Salud y Protección Social determinará el porcentaje del gasto operacional y pasivos que se financiarán con cargo a dicho Fondo.

Para financiar este fondo se destinarán los siguientes recursos: hasta el 10% de los recursos que se transfieren para oferta con recursos del Sistema General de Participaciones para Salud y los excedentes de los recursos destinados para salud de la Ley 1393 de 2010, que sea recaudado directamente por la Nación. Este fondo podrá comprar o comercializar la cartera de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud Públicas, independiente del riesgo financiero en el que se encuentre la Institución. La compra de cartera de las EPS no exonerará su responsabilidad administrativa y financiera frente a la deuda comprada y el fondo exigirá garantía real para soportar la deuda.

Para los anteriores efectos, los términos y condiciones para la administración del fondo los establecerá el Gobierno Nacional.

Parágrafo 1°. La facturación de las Entidades Promotoras de Salud y las Instituciones Prestadoras de Salud deberá ajustarse en todos los aspectos a los requisitos fijados por el Estatuto Tributario y la Ley 1231 de 2008.

Parágrafo 2°. Tendrán prelación para acceder a los recursos que trata el presente artículo las Empresas Sociales del Estado que no hayan recibido recursos con anterioridad de este Fondo.

En todo caso, el pago de la operación, por parte de las Entidades Promotoras de Salud, deberá darse en un término máximo de un (1) año.

Artículo 8°. Programas de saneamiento y fortalecimiento de Empresas Sociales del Estado. Se entiende por Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero de Empresas Sociales del Estado, un programa integral, institucional, financiero y administrativo que cubre la Empresa Social del Estado, que tiene por objeto restablecer su solidez económica y financiera de estas Empresas, con el propósito de asegurar la continuidad en la prestación del servicio público de salud.

El Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero deberá contener medidas de reorganización administrativa, racionalización del gasto, restructuración de la deuda, saneamiento de pasivos y fortalecimiento de los ingresos de las Empresas Sociales del Estado; que permitan su adecuada operación, con el fin de garantizar el acceso, oportunidad, continuidad y calidad en la prestación de los servicios de salud a la población usuaria. (...)” (Subrayados fuera del texto)

A su vez, La Ley N° 1797 del 13 de julio de 2016, por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“**Artículo 1°.** Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud ~ (SGSSS).

Artículo 2°. Distribución de los Recursos del Sistema General de Participaciones. A partir de la vigencia 2017, los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) para salud se destinará el 10% para cofinanciar las acciones en salud pública; hasta el 80% para el componente de Régimen Subsidiado y el porcentaje restante para la prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y financiación del subsidio a la oferta. Los recursos para la prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y financiación del subsidio a la oferta, serán distribuidos a las Entidades Territoriales competentes, una vez descontados los recursos para la financiación del Fonsaet según lo establecido en el artículo 50 de la Ley 1438 de 2011, modificado por el artículo 7° de la Ley 1608 de 2013 y un porcentaje que defina el Gobierno nacional para financiar los subsidios a la oferta. (...)

Parágrafo. Los excedentes y saldos no comprometidos del Sistema General de Participaciones con destino a la prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda, se destinarán para el pago de deudas por prestación de servicios de salud no incluidos en el plan de beneficios de vigencias anteriores, previa auditoría de cuentas y verificación del pago de lo debido; o para la financiación de la formalización laboral de las Empresas Sociales del Estado que pertenezcan a la respectiva Entidad Territorial, solo en los casos en que no existan las mencionadas deudas.

Artículo 3°. Uso de los recursos excedentes de aportes patronales del Sistema General de Participaciones. Los recursos girados al mecanismo de recaudo y giro y/o Fosyga por parte de las Administradoras de Pensiones tanto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, como de Ahorro Individual con Solidaridad, las Administradoras de Cesantías, Entidades Promotoras de Salud y/o Fosyga y las Administradoras de Riesgos laborales, en virtud del artículo 85 de la Ley 1438 de 2011 y demás leyes concordantes; se destinarán a la financiación de los servicios prestados a la población pobre en lo no cubiertos con subsidio a la demanda, a cargo de los departamentos y distritos.

De no existir estos servicios, se podrá destinar al saneamiento fiscal y financiero de la red pública prestadora de servicios de salud. Lo anterior, una vez pagadas las deudas de pensiones y riesgos laborales reportadas en los términos y condiciones previstos por la normatividad vigente, en desarrollo del artículo 85 de la Ley 1438 de 2011. La utilización de estos recursos en el saneamiento de los aportes patronales en mora, se hará, sin perjuicio de la responsabilidad del empleador. (...)

Artículo 6°. Saneamiento de los pasivos de los prestadores de servicios de salud. Para el saneamiento de los pasivos de los prestadores de servicios de salud y/o para otorgar liquidez a estas entidades con recursos del Presupuesto General de la Nación o de la Subcuenta de Garantías del Fosyga, o de la entidad que haga sus veces, se posibilitarán las siguientes alternativas financieras:

- a) Otorgar a las EPS líneas de crédito blandas con tasa compensada para el sector salud, las cuales estarán orientadas a generar liquidez, al financiamiento de los pasivos por servicios de salud a cargo de los responsables del pago y al saneamiento o reestructuración de los pasivos en el caso de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, independientemente de su naturaleza. Estas operaciones se realizarán a través de entidades financieras públicas, sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia;
- b) Saneamiento directo de pasivos de las Empresas Sociales del Estado hasta el monto máximo de la cartera no pagada por las Entidades Promotoras de Salud liquidadas de conformidad con la disponibilidad de recursos para este fin, y

- c) Ampliar las estrategias de compra de cartera;
- d) Otorgar líneas de crédito blandas con tasa compensada a los prestadores de servicios de salud, independientemente de su naturaleza jurídica para generar liquidez, cuando se requiera;
- e) Las entidades responsables de pago deben emitir certificación de reconocimiento de deudas, la cual podrá servir de título para garantía de operaciones de crédito, entre otras. El Ministerio de Salud y Protección social establecerá el procedimiento para el efecto.

El flujo de recursos proveniente del Fosyga, o de la entidad que haga sus veces, o del mecanismo de recaudo y giro creado en virtud del artículo 31 de la Ley 1438 de 2011, que se genere a favor del beneficiario de las operaciones de crédito a que hace referencia este artículo, podrá girarse directamente a la entidad financiera o transferirse a la Subcuenta de Garantías del Fosyga o la entidad que haga sus veces, para el pago de las operaciones a que hace referencia este artículo incluyendo los intereses que se generen.

Los pagos o giros que se deriven de la aplicación del presente artículo deberán registrarse inmediatamente en los estados financieros de los deudores y de los acreedores. Los representantes legales, revisores fiscales y contadores de la respectiva entidad serán responsables del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo 1°. El Ministerio de Salud y Protección Social definirá los términos condiciones y montos, los cuales deberán tener en cuenta la destinación y el beneficiario de los recursos.

Parágrafo 2°. Para el caso de las Empresas Sociales del Estado que se encuentren en riesgo medio o alto, los recursos a que hace referencia este artículo serán incluidos como una fuente complementaria de recursos en el marco de los programas de saneamiento fiscal y financiero previstos en el artículo 8° de la Ley 1608 de 2013.

Parágrafo 3°. El Ministerio de Salud y Protección Social en un plazo máximo de seis (6) meses, a partir de la entrada en vigencia de esta ley estructurará las condiciones adicionales y nuevos mecanismos y/o procedimientos para la aplicación en el artículo 3 del Decreto 1681 de 2015 y cuyo propósito esté orientado, con prioridad, a garantizar la liquidez de las Instituciones Prestadores de Servicios de Salud (IPS)” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el Decreto N° 1141 del 31 de mayo de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social, por el cual se determinan los parámetros generales de viabilidad, monitoreo, seguimiento y evaluación de los Programas de Saneamiento Fiscal y Financiero que deben adoptar las Empresas Sociales del Estado del nivel territorial, categorizadas en riesgo medio o alto y se dictan otras disposiciones, expone:

“Artículo 6°. Ejecución del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero. La ejecución de las actividades del Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero que requieran financiamiento con cargo a los recursos a que refiere la Ley 1608 de 2013, los del crédito, y/o cualquier otra fuente de carácter nacional, se ejecutarán a partir del momento en que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emita la respectiva viabilidad. (...)” (Subrayado fuera del texto)

De otro lado, 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 y sus modificaciones, en relación con los ingresos y gastos, señala:

“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)

Referente a las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, 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 y sus modificaciones, instaura 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. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre las subvenciones, el Marco Normativo referido, indica:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...) 2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

5. 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. (...)

6. 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)

De igual modo, 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 N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

“1132 - EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO**DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa bien sea por restricciones legales o económicas.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1- El valor de los fondos que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los fondos cuya restricción de uso ha desaparecido. (...)

1324- SUBVENCIONES POR COBRAR**DESCRIPCIÓN**

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:**

1. El valor de los derechos de cobro por subvenciones.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los recursos recibidos por cada uno de los conceptos.

2. El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa los recursos en efectivo a favor de la empresa que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

- 1- El valor de los recursos entregados en efectivo.
- 2- El valor de los derechos recaudados.

SEACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados (...)

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.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros. (...)

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. (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

Con base en lo expuesto, para reconocer los recursos con destino al pago de pasivos contemplados en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero de una ESE, y de acuerdo con lo planteado por la consultante, que son recursos donados y manejado a través de Cuentas Maestras, la Entidad deberá atender al Procedimiento contable según le aplique, entre las siguientes situaciones:

1) Imposición o no de condiciones:

a) La ESE deberá reconocer el derecho que está conformado por los recursos que serán transferidos por el Ministerio de Salud y Protección Social con destinación al pago de pasivos pactados en el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, si es una subvención sin condición, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324- SUBVENCIONES POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 -SUBVENCIONES.

b) Si el apoyo está condicionado, la ESE reconocerá una derecho mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando se cumplan las condiciones impuestas, se registrará la respectiva causación del ingreso, debitando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno, de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

2) Medio de manejo de los recursos:

a) En el momento en que los recursos sean girados a la Cuenta Maestra de la ESE, se deberá cancelar el derecho por la subvención. En este sentido, la ESE deberá reconocer un débito en la 113210 - Depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 1132- EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta 132416- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324 -SUBVENCIONES POR COBRAR.

b) Si el giro es realizado a través de una Fiducia, se registrará un débito a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

3) Ejecución de los recursos:

Con el pago de los Pasivos por los diferentes conceptos a que se destina el apoyo, se debitan las cuentas por pagar respectivas y previamente reconocidas y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda al medio de manejo de los recursos.

CONCEPTO No. 20172000066081 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de una subvención e implicación fiscal en el impuesto sobre la renta por ésta.

Doctora
MARÍA EUGENIA CASTRO SILVA

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

462

Compilado a 29 de diciembre de 2017

Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040952, del día 07 de septiembre de 2017, en la cual se señala:

“... estos ingresos de subvención por recursos transferidos por el gobierno son exentos o no causan impuesto de renta, dado que, si dichos ingresos son gravados, reconocer el hecho económico ampliaría (sic) quebrar la empresa de servicios públicos, es decir no es viable financieramente, toda vez que el impuesto a pagar por reconocer el hecho económico correspondería al 34% de la subvención. (...)

Si los ingresos por subvención por recursos transferidos por el gobierno son gravados con impuesto de renta la empresa optaría por no reconocer el hecho económico e infringir la norma contable, y seguir como negocio en marcha.

Si los ingresos por subvención por recursos transferidos por el gobierno NO son gravados con impuesto de renta favor indicar la normatividad para soportar el registro contable y tributario.”

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 que se encuentran bajo el ámbito de aplicación de la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, 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. Par 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 esencia 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 terceros 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 del activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

(...)

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 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.” (Subrayados fuera de 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 la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

12. ACTIVOS INTANGIBLES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles, los recursos 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. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. 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.

6. 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para establecer el tratamiento contable de la redes de alcantarillado bajo el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, ambas partes

(Empresa y Municipio) debieron determinar en su momento, a partir de juicios profesionales, quien posee el control sobre dichos activos; a fin de establecer el tratamiento apropiado conforme al Marco Normativo aplicable.

Así las cosas, la Empresa controlará los activos, si puede, entre otras cosas, decidir la destinación de dichos activos, obtener los beneficios que se espera fluyan de los mismos, prohibir a terceros el acceso a tales beneficios y asumir los riesgos asociados con estos activos. No obstante, el Municipio tendrá el control de los bienes al 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 los activos o la capacidad para negar o restringir su uso.

Una vez definido el control, el tratamiento contable de las redes de alcantarillado, corresponderá a alguna de las siguientes alternativas:

a) Si efectuado el análisis, se determina de manera conjunta que el Municipio controla los activos, será la entidad territorial la encargada de reconocerlos en el Estado de Situación Financiera, teniendo en cuenta que su operación y su explotación fue concedida a la Empresa prestadora de servicios.

Por su parte, la Empresa evaluará la existencia de un activo intangible por el derecho de explotación de los activos otorgados por el Municipio, aplicando lo dispuesto en la norma de Activos Intangibles y la norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

b) Si conjuntamente se concluye que es la empresa quien controla los bienes por 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. En efecto, se aplicará lo dispuesto en la norma de Subvenciones del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

Ahora bien, respecto de la consulta por usted presentada donde se pregunta si los ingresos por subvenciones son gravados con el Impuesto sobre la renta, le informo que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre estos aspectos, para lo cual deberá atenderse al concepto que al respecto profiera la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) entidad competente para ello y ante quien usted originalmente elevó esta misma consulta.

Por otra parte, con respecto a su afirmación de no cumplir la norma contable en caso que la subvención redunde en un mayor impuesto para la empresa, es preciso aclarar por una

parte, que la definición de gravado o exento de un ingreso no deviene de la regulación contable, sino de las normas tributarias, y por otra, que el incumplimiento de las normas contables emitidas por la CGN, constituyen falta gravísima para el servidor público, según lo indica el numeral 52 del artículo 48 de la Ley 734 del 5 de febrero de 2002, emitida por el Congreso de Colombia “Por la cual se expide el Código Disciplinario Único”.

CONCEPTO No. 20172000105881 DEL 23-11-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Subvenciones Construcciones en curso
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos, de una entidad territorial para la realización de obras por una Empresa de servicios públicos, a quien le corresponderán los activos formados una vez ejecutado el convenio.

Doctora
IRMA LÓPEZ HENAO
Contadora
Serviciudad ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2017-550-004601-2 del 12 de Octubre de 2017, mediante la cual consulta el procedimiento contable para reconocer el convenio interadministrativo celebrado entre la Empresa Serviciudad ESP y el Departamento de Risaralda para la construcción de colectores interceptores de aguas residuales en el Municipio de Dosquebradas.

Obligaciones del aportante Departamento: aportar la suma de \$2.779.984.640 y ejercer supervisión del convenio y conformar los comités a que haya lugar para la verificación del cumplimiento del mismo.

Obligaciones del aportante Serviciudad ESP: 1) Aportar la suma de \$222.405.803 correspondiente al costo de la interventoría del contrato de obra. 2) Incorporar los recursos aportados por el Departamento al presupuesto de la empresa, con el fin de ser destinados al cumplimiento del presente convenio dentro del presupuesto de Inversión y

atendiendo a los requerimientos de los entes de control. 3) Invertir los recursos transferidos en la construcción de tramos según el objeto del convenio, conforme al presupuesto del presente convenio interadministrativo, presentando al Departamento el cronograma de ejecución de Obras e inversión de recursos. 4) cumplir con el objeto del convenio, con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad...

En la ejecución de este convenio, el activo Redes de alcantarillado colectores harán parte de la red de Serviciudad ESP.”

CONSIDERACIONES

La Empresa de Servicios públicos Serviciudad E.S.P. aplica el Marco normativo adoptado para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no captan ni administran ahorro del público, adoptado por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

En relación con los recursos recibidos de entidades de Gobierno, la Norma de Ayudas gubernamentales y Subvenciones, señala:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones, los recursos procedentes de terceros que estén orientados cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. Las subvenciones pueden ser o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.
4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.
5. 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.
6. 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.

2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido...
16. La empresa revelará la siguiente información:
- a) una descripción de la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas;
 - b) las condiciones cumplidas, por cumplir y otras contingencias relacionadas con las subvenciones condicionadas que no se hayan reconocido en resultados;
 - c) los periodos que cubre la subvención, así como los montos amortizados y por amortizar; y
 - d) las subvenciones a las que no se les haya podido asignar un valor.”

CONCLUSIONES

Los recursos entregados por el Departamento a la Empresa Serviciudad E.S.P. , constituyen una subvención en la medida que mediante convenio se ha definido a la empresa el fin para el cual deberán utilizarse, como es construir colectores de aguas residuales que además serán activos controlados por la Empresa al finalizar el proyecto, por lo que corresponde a la empresa causar el ingreso mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR con crédito a la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Con la recepción de los recursos, cancelará la cuenta por cobrar.

Los recursos ejecutados en desarrollo del proyecto deberán registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta su terminación, cuando el activo será reclasificado a la cuenta de Propiedad, planta y equipo respectiva para su incorporación definitiva a la contabilidad de la Empresa. Es pertinente señalar que al proyecto deberán adicionarse los aportes de la Empresa, para determinar el costo total de los bienes formados.

De otra parte, la Empresa deberá revelar la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas, el avance en la ejecución del proyecto y en el evento de presentarse las contingencias relacionadas con el cumplimiento en la ejecución del proyecto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000000351 del 05-01-2017

20172000000301 del 05-01-2017
 20172000000931 del 17-01-2017
 20172000000971 del 18-01-2017
 20172000031081 del 16-06-2017
 20172000043391 del 26-07-2017
 20172000074081 del 09-11-2017
 20172000106951 del 04-12-2017

3.24. INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre el acápite

3.25. OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20172000027481 DEL 18-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros ingresos
	SUBTEMAS	Clasificación de los pagos recibidos como retribución por el uso de la infraestructura entregada en arrendamiento por parte de CEDELCA

Doctor

VICTOR LIBARDO RAMIREZ FAJARDO

Gerente General

E.S.P. Centrales Eléctricas del Cauca S.A. – CEDELCA S.A.

Popayán -Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero al derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001883-2, del 05 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“HECHOS

(...) el 28 de junio de 2010 y en armonía a lo dispuesto a la misma Política Gubernamental — CONPES 3492, se suscribió Contrato de Gestión con la Compañía Energética de Occidente S.A.S E.S.P que inició su operación el primero (1) de Agosto de 2010.

El contrato de Gestión esencialmente tiene las características de un Contrato de Concesión, bajo esa óptica la responsabilidad de la Prestación del servicio sigue siendo responsabilidad del Concedente, en este caso, CEDELCA, quien además, por expresas disposiciones del CONPES, tiene la obligación de vigilar que el Gestor- COMPAÑIA ENERGETICA DE OCCIDENTE, cumpla con los indicadores de prestación del servicio definidos en la ley y el contrato, también vigila que se efectúen los mantenimientos preventivos y correctivos en la infraestructura eléctrica, así como las inversiones en la misma, que garanticen que el servicio dentro del Departamento del Cauca sea prestado en condiciones de continuidad y calidad.

6. Cabe aclarar que una vez fue suscrito este contrato, la SSPD mediante Resolución 20101300025855 del 28 de julio de 2010 levantó la toma de posesión de CEDELCA entregando nuevamente la administración de la Empresa a sus accionistas.

7. Bajo estas circunstancias y siendo responsabilidad de CEDELCA el garantizar que la Prestación del servicio sea efectuado bajo los parámetros establecidos, la Empresa sigue efectuando de manera indirecta estas actividades, pues al momento de cualquier incumplimiento, como ya sucedió con el primer Gestor CEC, debe estar en todas las condiciones normales de funcionamiento para asumir de manera directa la Prestación del mismo. (como se reitera, ya ocurrió en una oportunidad).

8. De otro lado, CEDELCA actualmente construye y electrifica zonas rurales y urbanas del Departamento del Cauca mediante la celebración de Convenios Interadministrativos que celebra con los municipios, por lo que continúa ejecutando su objeto social.

9. Es de anotar que el modelo de negocio planteado dentro del CONPES 3492 de 2007 y su Convenio de Desempeño, es un modelo de negocio único en el país, estructurado en tiempo de intervención de la SSPD y en ocasión a él, actualmente CEDELCA continúa siendo responsable de la Prestación del servicio de energía eléctrica en el Departamento del Cauca.

10. Por otro lado, es el mismo art. 39 de la ley 142 de 1994 que contemplo la posibilidad de celebrar este tipo de contratos para la Gestión de los servicios públicos domiciliarios, lo que reafirmo de manera directa la responsabilidad que tiene CEDELCA frente a la Prestación del Servicio, frente a las actividades de Comercialización, Distribución y Generación.

11. El objeto social de CEDELCA está definido como:

“El objeto de la empresa lo constituye la Prestación del servicio de energía eléctrica para lo cuál podrá realizar las actividades previstas en las leyes 142 y 143 de 1994, entre otras, las siguientes: 1) la compra, exportación importación, distribución y venta de energía eléctrica y de otras fuentes de energía; 2) la construcción y explotación de Centrales o Plantas Generadoras y Subestaciones; 3) la Construcción y explotación de líneas de transmisión y redes de Distribución de energía eléctrica, 4) la compra venta y Distribución de toda clases de elementos electromecánicos para el cumplimiento del objeto social; 5) Participar como socio accionista en sociedades o Empresas dedicadas a la realización de objetivos similares o complementarios. En desarrollo de su objeto social podrá ejecutar exclusivamente los actos o contratos que fueren necesarios para el cabal cumplimiento del mismo. PARÁGRAFO PRIMERO: Todo lo anterior se entiende dentro de los criterios establecidos por el Ministerio de de (SIC) Minas y Energía para la Generación, Trasmisión y Distribución de energía eléctrica, los cuáles buscan racionalizar y satisfacer la demanda nacional de electricidad, en concordancia con los Planes Nacionales de Desarrollo y los Planes Energéticos Nacionales. Así mismo, en desarrollo del Objeto Social se tendrán en cuenta las normas, sobre protección del medio ambiente. PARAGRAFO SEGUNDO. Prohíbese a la sociedad hacer gastos distintos de los que pertenecen el giro de su objeto social.”

12. Como se deduce de los objetos de los contratos mencionados (Gestión y Operación), se advierte que guardan estricta relación con el giro ordinario de los negocios de CEDELCA SA ESP, esto es, en caso del contrato de Gestión la Distribución, Comercialización y Prestación del servicio de energía eléctrica en el Departamento del Cauca y en el de Operación de las PCHS la administración, mantenimiento preventivo y correctivo, asegurar la venta de energía en el mercado mayorista y lógicamente la operación de las Pequeñas Plantas Hidroeléctricas.

13. El mismo objeto social contiene la actividad de ejecutar actos o contratos para el cabal cumplimiento del mismo.

14. Los contratos pluricitados contienen dentro de su objeto actividades relacionadas con el giro ordinario de la Empresa definidas dentro de su objeto social. Es decir el objeto de los contratos está expresamente contenido dentro del objeto social Registrado en Cámara y Comercio.

15. Por otro lado, CEDELCA en atención a su naturaleza jurídica se rige por la Resolución 414 de 2014 referente al nuevo marco normativo y para efectos de registros contables, le resulta aplicable la Resolución 139 de 2015.

16. Los ingresos derivados de los contratos de Operación y Gestión son registrados en la cuenta denominada “Otros ingresos” específicamente en la cuenta 480817 (arrendamientos Operativos), los cuáles son catalogados como no operacionales de acuerdo a la Resolución 139 de 2015.

En atención a lo mencionado se eleva derecho de petición con el ánimo de elevar la siguiente consulta

I. PETICIÓN

Respetuosamente se solicita conceptuar:

1. Si CEDELCA puede registrar los ingresos derivados del Contrato de Gestión y Operación como ingresos Operacionales.
2. En caso de que resulte procedente, favor indicar la cuenta pertinente para su registro.”

CONSIDERACIONES

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

La Ley 142 de 1994, en su artículo 29, faculta a las entidades públicas a ejecutar contratos para efectos de prestación de los servicios públicos, así:

“Artículo 39. Contratos especiales. Para los efectos de la gestión de los servicios públicos se autoriza la celebración, entre otros, de los siguientes contratos especiales: (...)

39.3. Contratos de las entidades oficiales para transferir la propiedad o el uso y goce de los bienes que destina especialmente a prestar los servicios públicos; o concesiones o similares; o para encomendar a terceros cualquiera de las actividades que ellas hayan realizado para prestar los servicios públicos; o para permitir que uno o más usuarios realicen las obras necesarias para recibir un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para recibir de uno o más usuarios el valor de las obras necesarias para prestar un servicio que las entidades oficiales estén prestando; o para pagar con acciones de empresas los bienes o servicios que reciban”. (Subrayados fuera del texto)

En el Contrato de Gestión entre Centrales Eléctricas del Cauca S.A. – CEDELCA S.A. E.S.P. y la Compañía Energética de Occidente S.A.S. E.S.P., del 28 de junio de 2010, se establece:

“Cláusula 3.- Objeto del contrato.

El objeto del presente contrato consiste en que EL GESTOR por su cuenta y riesgo asuma la gestión administrativa, operativa, técnica y comercial, la inversión, ampliación de coberturas, rehabilitación y mantenimiento preventivo y correctivo de la infraestructura y demás actividades necesarias para la prestación de los servicios de distribución y comercialización de energía eléctrica en el Departamento del Cauca.

Así mismo, para el desarrollo del objeto del presente Contrato, LA EMPRESA hará entrega de los bienes y del uso y goce de la infraestructura de los servicios públicos de distribución y comercialización al GESTOR, a título de arrendamiento, con el fin de que éste pueda cumplir con el objeto del presente Contrato.

En desarrollo del objeto de este Contrato, EL GESTOR deberá por su cuenta y riesgo (i) Realizar todas las acciones necesarias para el desarrollo del Objeto del Contrato; (ii) Realizar las Inversiones necesarias para el efecto, cumpliendo con los compromisos exigidos en el presente Contrato y en la Oferta aceptada, en los tiempos y cantidades establecidas de acuerdo con las definiciones del Anexo Técnico; (iii) Adelantar todas las gestiones relacionadas con las labores comerciales, las cuales incluyen, sin perjuicio de otras que sean necesarias, la lectura de los contadores, la crítica, el corte, la entrega y cobro del servicio, el recaudo y en general, todas aquellas actividades comerciales necesarias para prestar una atención integral a los Usuarios y (iv) Todas las demás acciones requeridas para brindar una adecuada, oportuna y satisfactoria atención al usuario, siempre de acuerdo con la normativa regulatoria y legal; v) En general, realizar toda la gestión administrativa, operativa, técnica y demás actuaciones necesarias para garantizar la continuidad y eficiencia en la prestación del servicio de energía eléctrica en el departamento del Cauca. (...)

Cláusula 4.- Obligaciones del GESTOR

EL GESTOR y el Accionista Gestor, quien responde de manera solidaria, asumirán todas las obligaciones contempladas en la Oferta aceptada, así como en el presente Contrato, al tenor de los artículos 1501 y 1603 del Código Civil y 871 del Código de Comercio, por su propia cuenta y riesgo y será responsable frente a LA EMPRESA y a los Usuarios de la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica en el Área de Influencia, todo de conformidad con los cronogramas definidos en el presente Contrato y en los Anexos de la Oferta. (...)

Cláusula 9.- Valor del Contrato y Forma de pago.

9.1 EL GESTOR deberá pagar a la EMPRESA, mensualmente, a partir de la Fecha de Inicio de la Operación y durante la duración del Presente Contrato, la suma de OCHOCIENTOS

SETENTA Y SIETE MILLONES DE PESOS (\$877.000.000) más el IVA correspondiente, como retribución por el uso de la Infraestructura que recibe en virtud de este Contrato...". (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexos a la Resolución Nº 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1. Los ingresos de actividades ordinarias corresponden a la entrada de beneficios económicos, generados durante el periodo contable, los cuales son susceptibles de incrementar el patrimonio, bien sea por el aumento de activos o por la disminución de pasivos, siempre que no correspondan a aportes de los propietarios de la empresa. Los ingresos de actividades ordinarias se originan por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

1.1. Reconocimiento

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. (...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos 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. (...)

1.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos derivados del uso de activos de la empresa por parte de terceros, los intereses, las regalías o derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros". (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución No. 139 de 2015, establece:

"4808 - INGRESOS DIVERSOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos de la empresa provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Dado que el clausulado del contrato genera algunas dudas sobre la naturaleza del mismo, la respuesta a su consulta se profiere bajo el entendido que CEDELCA firmó el contrato de gestión con la Compañía Energética de Occidente S.A.S. E.S.P. con el fin de que ésta efectuara por su cuenta y riesgo las actividades necesarias para la prestación del servicio de distribución y comercialización de energía eléctrica en el Departamento del Cauca, mediante el uso y goce de la infraestructura entregada en calidad de arrendamiento, como respuesta al Plan de Acción para el Salvamento de la Empresa emitido por el Gobierno Nacional mediante el documento CONPES 3492 del 8 de octubre de 2007.

Tal como está estructurado el contrato de gestión se concluye que los ingresos por la prestación del servicio de energía eléctrica recaen en cabeza del gestor, quien es la entidad que ejerce control sobre la operación, por lo que, el único ingreso para CEDELCA es el definido en la cláusula novena, el cual corresponde a un valor fijo mensual pagado por parte del gestor como retribución por el uso de la infraestructura entregada a título de arrendamiento.

Ahora bien, en razón a que CEDELCA cuenta con las facultades para celebrar contratos con el fin de dar cumplimiento a su objeto social, se puede concebir que los ingresos generados por este contrato de gestión que involucra una contraprestación a título de arrendamiento hace parte del conjunto de modalidades que componen el marco de la actividad principal desarrollada por la empresa (prestación de servicio de energía eléctrica) y por tanto, podrá clasificarse como una actividad ordinaria.

En este orden de ideas, CEDELCA deberá reconocer contablemente los importes que le paga el gestor, en la subcuenta 480817 - Arrendamiento Operativo, de la cuenta 4808 – INGRESOS DIVERSOS y para efectos de la estructuración del Estado de Resultado Integral, la empresa podrá presentarlos como ingresos operacionales, toda vez que, como se expuso anteriormente, se encuentran enmarcados dentro de la actividad principal del objeto social.

CONCEPTO No. 20172000115621 DEL 29-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros ingresos
	SUBTEMAS	Corrección de un ingreso registrado de manera errónea en periodos anteriores

Doctora
GILMA JANETH PERICO
Contadora
E.S.E. Salud Sogamoso
Sogamoso - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500052932, del día 5 de diciembre de 2017, en la cual solicita orientación frente al registro contable que debe realizar la E.S.E. SALUD SOGAMOSO, toda vez que en la vigencia 2016 recibió \$1.200.000.000 del municipio de Sogamoso como aporte para aunar esfuerzos en la construcción de la Unidad de Servicio Integral Magdalena mediante un convenio celebrado en 2015. Cuando la entidad recibió el dinero afectó las cuentas de bancos e ingresos. En la vigencia 2017 al no haberse desarrollado el objeto del convenio, este se liquidó, teniendo que reembolsar el dinero recibido al Municipio; con dicho reembolso se afectó la cuenta 5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, contra bancos.

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

CONSIDERACIONES

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 y sus modificaciones, menciona lo siguiente con respecto a los errores contables:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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. (...)

22. La empresa 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.

23. 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.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. 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. (...)”

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, señala:

3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

SE DEBITA CON:

(...) 4- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente. (...)”

Con respecto al cronograma de aplicación del nuevo marco normativo, la Resolución N° 663 de 2015, expresa:

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 periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

(...) 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. (...)

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema de Seguridad Social en Salud (SGSSS), podrán aplicar el Marco normativo anexo a la presente Resolución, de conformidad con el siguiente cronograma:

(...) 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... (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

El registro contable que efectuó la E.S.E. Salud Sogamoso a título de ingreso en el año 2016 por el valor recibido del convenio realizado con el Municipio de Sogamoso, no era procedente al no haberse cumplido las condiciones para considerarse un ingreso en el momento de la recepción de los recursos, pues estos no eran susceptibles de aumentar el patrimonio de la entidad, así como tampoco procede el registro contra la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, la cual desapareció con ocasión de la expedición del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Teniendo en cuenta que en un periodo posterior la entidad debió reembolsar el valor recibido dada la liquidación del convenio, el registro bajo el nuevo Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, corresponde a un debito en la subcuenta 3225012- Utilidades o excedentes acumulados, de la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta que correspondan del Grupo 11 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Es importante resaltar que de acuerdo con lo establecido en la Resolución N° 663 de 2015, la E.S.E. Salud Sogamoso debe estar llevando su contabilidad bajo el nuevo marco normativo y utilizar el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, incluyendo la Resolución N° 466 de 2016.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000027131 del 17-05-2017

3.26. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20172000036171 DEL 06-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de los gastos de funcionamiento, con el fin de evitar el estado de disolución y liquidación de la empresa.

Doctora
KATRIZZA MORELLI AROCA
Gerente SIVA S.A.S
Sistema Integrado de Transporte de Valledupar S.A.S. (SIVA S.A.S)
Valledupar -Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550002499-2, del día 22 de mayo de 2017, mediante la cual solicita lo siguiente:

“El Sistema Integrado de Transporte de Valledupar SAS, identificada con Nit. 900.404.948-6, es una sociedad de capital 100% publica, de naturaleza comercial, regulada por la Ley 1258 de 2008 y creada mediante el Acuerdo Municipal N° 016 del 8 septiembre de 2008, a través del cual se suprime la empresa industrial y comercial, tal como se desarrolla mediante el Decreto 000558 del 21 de septiembre de 2010 y el documento privado N° 0000001 de Asamblea constitutiva del 22 de Noviembre de 2010 inscrita el 3 de enero de 2011 bajo el número 00019444 del libro IX de Cámara de Comercio de Valledupar.

Esta sociedad en la actualidad se encuentra en etapa pre-operativa, es decir, en la ejecución de los componente de infraestructura y operaciones del proyecto Sistema Estratégicos de Transporte Público Colectivo de Valledupar SETPC, en virtud del documento Conpes 3656 de 2010, y por tanto no está generando ingresos operacionales, pero para su funcionamiento ha incurrido en gastos de manera mensual con el fin de cumplir con su objetivo social y/o misional.

Los aporte que hasta la fecha han hecho los dos (2) accionistas, esto es, el Municipio de Valledupar y el Departamento de Cesar, se han utilizado para gastos de funcionamiento de la entidad; el registro de estos gastos han llevado a la empresa a evidenciar el riesgo de encontrarse en estado de Disolución, lo cual ha generado preocupación por parte de los accionistas, conllevándonos a elevar ante ustedes la presente consulta encaminada a conocer cómo debe registrarse los gastos que se generen con el fin de evitar el estado de disolución y liquidación”.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, correspondiente a los principios de contabilidad pública, señala; “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. (...)

Asociación: el reconocimiento de ingresos está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos. (...)" (Subrayado fuera del texto)

El numeral 6.1.5 del Marco Conceptual aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, define los Gastos en los siguientes términos: "... 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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, describe en los siguientes términos la clase 5 - GASTOS: "En esta denominación, se incluyen los grupos que representan 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, los cuales 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. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito".

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La empresa debe registrar las erogaciones destinadas al normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa como gastos, que

no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes, en la subcuenta y cuenta contable correspondiente al concepto que le da origen, de la clase 5 – GASTOS. Ahora bien, si bien es cierto que aquellos gastos que están asociados con ingresos se deben reconocer en el mismo periodo en el cual se obtienen estos últimos; es de advertir que los gastos a que hace referencia en su consulta no están relacionados con la obtención de partidas específicas de ingresos, y por tanto, han de reconocerse en el periodo en el cual se produzcan, conforme al principio de devengo.

Por último, es preciso señalar que un procedimiento contable no se determina en función de aspectos de conveniencia o inconveniencia, sino por la esencia de la naturaleza de los hechos económicos, evaluados técnicamente frente a la regulación contable vigente.

CONCEPTO No. 20172000055041 DEL 30-08-2017

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de gastos por conceptos de interventoría

Señor

Edgar A. Peña Calderón

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) mediante correo electrónico con el radicado N°, 20175500035752, del día 3 de agosto de 2017 en la cual consulta sobre,

- Cuándo el estado contrata obra civil también debe contratar las Interventorías
- El valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman, o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto?

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en su artículo 4 designa las funciones que desarrollará de la CGN las cuales se describen a continuación:

(...)

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

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución N° 620 del 2015, para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público expedida mediante Resolución 037 de 2015 y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público expedida mediante resolución 139 de 2015, describe la siguiente cuenta, así:

“51 DE ADMINISTRACION Y OPERACION

DESCRIPCION:

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.

5111 DE ADMINISTRACION Y OPERACIÓN

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

SE DEBITA CON

El valor de la causación por los diferentes conceptos.

SE ACREDITA CON:

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

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en su numeral 5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública establece:

A partir de la caracterización del sector público colombiano, en lo relacionado con el entorno económico, se identifica que las entidades del sector público, de acuerdo con su función económica, pueden catalogarse como entidad de gobierno o como empresa. A su vez, dentro del grupo de entidades catalogadas como empresas se pueden distinguir dos tipos, a saber: a) las que cotizan en el mercado de valores, o captan o administran ahorro del público y b) las que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Dando prevalencia a la satisfacción de las necesidades de los usuarios y considerando el entorno económico característico del sector público colombiano, la Contaduría General de la Nación define tres marcos normativos para la preparación y presentación de información financiera de propósito general. Estos marcos de regulación tienen las siguientes características: a) incorporan criterios que resultan pertinentes desde su aplicabilidad en el contexto del sector público y desde la relación costo-beneficio; b) buscan satisfacer las necesidades de los usuarios identificados en cada Marco normativo; y c) fijan políticas contables concretas que propenden por la uniformidad de la información para el caso de los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. (Subrayado fuera de texto) (...)

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el

mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, 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, a la Contaduría 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 que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual la CGN carece de competencia para establecer si el Estado al contratar obra civil debe contratar interventoría. En consecuencia, deberá evaluarse el caso, frente a lo dispuesto en la regulación superior que sobre contratación aplique a la Entidad circunscrita en el manejo de las interventorías, toda vez que la normatividad contable no se ocupa de regular estos asuntos.

Ahora bien, con respecto de la pregunta, si el valor de estas interventorías, bajo norma internacional forman o parte del costo del activo, o se contabilizaría al gasto, se dará respuesta desde la perspectiva de la regulación expedida por la CGN, antes que desde las Normas Internacionales, si se advierte que estas son emitidas por reguladores internacionales que desbordan la competencia doctrinal de este organismo regulador. Por lo expuesto anteriormente, a continuación se señalan los lineamientos, acorde con los Catálogos de Cuentas habilitados por la CGN:

Registro contable para Entidades de Gobierno, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones:

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Registro contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones.

Se debitará la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y se acreditará la subcuenta respectiva 240101-Bienes y Servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Reporte contable para Empresas Emisoras de valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, según el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 117 de 2015 y sus modificaciones

Se reportará en la subcuenta 511173-Interventorias, Auditorias y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES.

CONCEPTO No. 20172000056021 DEL 05-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Contribuciones efectivas Prestaciones sociales Efectivo de uso restringido
	SUBTEMAS	Procedimiento Contable para los recursos recibidos para pago de Aportes Patronales com recursos del SGP, de acuerdo con lo estipulado por la Resolución N° 4669 de 2016, modificada a través de la Resolución N° 6346 de 2016 del Ministerio de Salud y protección Social

Doctora
LILIANA I GAMBOA DELGADO
Profesional Universitaria
Empresa Social del Estado Pasto Salud
San Juan de Pasto - Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500031032, el día 07 de julio de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) solicito su concepto en cuanto al manejo contable del dinero recibido por aportes patronales en razón a lo estipulado en la resolución 4669 de 2016 modificada por la resolución 6346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas

maestras de las Empresas Sociales del Estado para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones.

Por otra parte también solicito concepto en cuanto al manejo de los, aportes patronales que ya fueron cancelados con recursos propios durante los meses de Enero a Mayo del presente año ya que los recursos de aportes patronales fueron recibidos en la cuenta maestra creada para tal fin a mediados del mes de junio del presenta año.”

Telefónicamente se aclara que tales recursos son aplicados a cruce de cuentas con la entidad territorial a la cual la ESE le presta servicios.

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

CONSIDERACIONES

La Ley N° 715 de 2001, Reglamentada parcialmente por el Decreto 159 de 2002, Reglamentada Parcialmente por el art. 1 del Decreto Nacional 2794 de 2002 , Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 177 de 2004 , Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 2194 de 2005, Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 2194 de 2005, Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 313 de 2008 , Modificada por el art. 36, Decreto Nacional 126 de 2010, en lo relativo a las multas, Ver el Fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca 434 de 2010 , por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros; en el capítulo III, Distribución de recursos para salud, prescribe:

“Artículo 53. Transferencias de los recursos. La apropiación de los recursos del Sistema General de Participaciones para salud se hará sobre la base del 100% del aforo que aparezca en la Ley de Presupuesto.

Los giros se deberán efectuar en los diez (10) primeros días del mes siguiente al que corresponde la transferencia, a los fondos que para el efecto deben crear y organizar las entidades territoriales.

Los giros correspondientes a los aportes patronales se harán directamente a la entidad u organismo que administra las pensiones, cesantías, salud y riesgos profesionales del sector salud de las entidades territoriales, en la forma y oportunidad que señale el reglamento”.(Subrayado fuera del texto)

En este contexto, el Gobierno Nacional expidió el Decreto N° 1636 de 2006, compilado en el Decreto N° 780 de 2016, en el cual se fijó el procedimiento y criterios para la distribución y asignación de los recursos del Sistema General de Participaciones en el componente de prestación de servicios a la población pobre en lo no cubierto con subsidios a la demanda, así mismo, el parágrafo 3 del artículo 2.2.1.2.3 del Capítulo 2— Titulo 1 — Parte 2- Libro 2 del Decreto N° 780 de 2016 establece:

“Parágrafo 3. En el evento de que los recursos del Sistema General de Participaciones para Salud-Aportes Patronales sean insuficientes frente al monto declarado en las Autoliquidaciones de Aportes y la liquidación anual de cesantías, de acuerdo con el régimen aplicable, es obligación de la entidad empleadora asumir el pago con sus recursos propios, de las sumas faltantes por concepto de aportes patronales al Sistema de Seguridad Social Integral y para el pago del auxilio de cesantías, que resulten mensualmente y al finalizar la respectiva vigencia fiscal”.(Subrayado fuera de texto).

A su vez, la Ley N° 1797 del 13 de julio de 2016, por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del sistema general de seguridad social en salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 1°. Objeto de la ley. La presente ley tiene por objeto fijar medidas de carácter financiero y operativo para avanzar en el proceso de saneamiento de deudas del sector y en el mejoramiento del flujo de recursos y la calidad de la prestación de servicios dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud ~ (SGSSS).

Artículo 2°. Distribución de los Recursos del Sistema General de Participaciones. A partir de la vigencia 2017, los recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) para salud se destinará el 10% para cofinanciar las acciones en salud pública; hasta el 80% para el componente de Régimen Subsidiado y el porcentaje restante para la prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda y financiación del subsidio a la oferta. (...)

Artículo 3°. (...) 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 Empresas 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). De no utilizarse los recursos para el pago de Aportes Patronales, los excedentes se usarán para el pago de lo No Pos”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Resolución N° 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por la Resolución N° 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones –SGP, establece:

“Artículo 1. Objeto. La presente resolución tiene por objeto establecer las condiciones de operación y registro de las cuentas maestras por parte de las Empresas Sociales del Estado ~ ESE, así como los instrumentos y procedimientos para el reporte de la información relacionada con el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados para aportes patronales por parte de las entidades financieras en la cual se apertura la cuenta maestra.

Artículo 2. Campo de aplicación. Las disposiciones previstas en el presente acto administrativo serán de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades territoriales, las Empresas Sociales del Estado ~ ESE y las entidades financieras.

Artículo 3. Destinación de los recursos de cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado. Los recursos de las cuentas maestras a que refiere la presente resolución, tendrán como fuente exclusiva los recursos del Sistema General de Participaciones - Aportes Patronales y los que destinen las respectivas ESE para cubrir la totalidad de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales y para el pago de aportes a las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional del Ahorro FNA”. (...)

Artículo 4. Creación y Manejo de las Cuentas Maestras ESE. Las Empresas Sociales del Estado — ESE deberán suscribir convenios con entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la apertura de las cuentas maestras Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE y Cuenta Maestra - Pagadora ESE, las cuales deberán contener las siguientes condiciones de operación:

4.1. Cuenta Maestra— Aportes Patronales ESE

Las Empresas Sociales del Estado — ESE deberán suscribir convenios para el manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones de aportes patronales y recursos propios, la cual se registrará por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información:

- a. Social Integral y Parafiscales y las administradoras de cesantías, incluido el Fondo Nacional de Ahorro a través de transferencia electrónica.
- b. Aceptación de operaciones débito, en los siguientes casos:

-Para la transferencia por concepto de pagos al Sistema de Seguridad Social Integral y parafiscales, a través Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA, y cesantías, a través de un operador de información, los cuáles serán girados a la Cuenta Maestra Pagadora propia de la ESE.

-Para la transferencia a las cuentas de la Administradora de Cesantías del Fondo Nacional del Ahorro. Para el traslado de los excedentes de que trata el último inciso del artículo 3 de la Ley 1797 de 2016, los cuales deberán ser girados a las cuentas maestras de prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda de las direcciones y/o secretarías de salud departamentales o distritales.

-Para las cuentas bancarias de las Empresas Sociales del Estado - ESE, previa certificación de la entidad distrital o departamental respectiva, cuando proceda el pago por concepto de la prestación de servicios en lo no cubierto con subsidios a la demanda o población pobre no asegurada.

4.2. Cuenta Maestra - Pagadora ESE.

Las ESE deberán inscribir una Cuenta Maestra - Pagadora ESE como beneficiaria de la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE, en la misma entidad financiera donde suscribió el convenio de esta última cuenta. La Cuenta Maestra – Pagadora ESE recibirá exclusivamente los recursos transferidos desde la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE, para realizar el pago del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA y/pago de cesantías, cuando sea a través de un operador de información. La Cuenta Maestra - Pagadora ESE se registrará por las siguientes condiciones de operación, registro y reporte de información: (...)

4.2.2. Obligaciones a cargo de la Empresa Social del Estado

- a. Las Cuentas Maestras - Pagadoras ESE, recibirán exclusivamente recursos desde la Cuenta Maestra - Aportes Patronales ESE para el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA, y para el pago de cesantías a través de los operadores de información.
- b. La Cuenta Maestra - Pagadora ESE deberá ser una cuenta única inscrita en la misma entidad financiera donde se realizó la apertura de la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE.
- c. La sustitución de la Cuenta Maestra - Pagadora ESE, será efectuada por la misma Empresa Social del Estado en el momento en que este Ministerio remita la aprobación de la sustitución de la Cuenta Maestra - Aportes Patronales ESE, para lo cual la ESE deberá aplicar lo señalado en el literal b. del presente numeral.

- d. Aceptación de operaciones débito: Las Cuentas Maestras - Pagadoras ESE solo aceptarán operaciones débito para los pagos del Sistema de Seguridad Social Integral y Parafiscales a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes — PILA, y para los pagos a las Administradoras de Fondos de Cesantías — AFC, cuando se hagan a través de un operador de información; transacción que deberá realizarse en la misma fecha que es realizada la transferencia desde la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE”(…)

Artículo 5. Beneficiarios de la Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE. Sólo podrán ser beneficiarios de estas cuentas maestras las Administradoras del Sistema de Seguridad Social Integral, el SENA, el ICBF, las Administradoras de Fondos de Cesantías — AFC, incluido el Fondo Nacional del Ahorro, las Secretarías de Salud Departamental o Distrital o quien haga sus veces y las Empresas Sociales del Estado — ESE."

Artículo 6. Registro de las cuentas maestras de las ESE. Para el giro de los recursos de aportes patronales del Sistema General de Participaciones -SGP, las ESE deben abrir una única Cuenta Maestra — Aportes Patronales ESE, y para su registro, remitirán a la Dirección de Administración de Fondos de la Protección Social o quien haga sus veces de este Ministerio, hasta el 27 de diciembre de 2016, los siguientes documentos, los cuales deben ser legibles y precisos. (...)” (Subrayado fuera del 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 y sus modificaciones, en relación con los ingresos y gastos, señala:

“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)

Referente a las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, 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 414 de 2014 y sus modificaciones, instauro 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. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, 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 N° 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

“1132 EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que no están disponibles para su uso inmediato por parte de la empresa bien sea por restricciones legales o económicas.

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.

2411 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.

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.

5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las contribuciones sociales que la empresa paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.

5107 PRESTACIONES SOCIALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las empresas, por concepto de prestaciones sociales.

73 SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el costo en que se incurre por la prestación de servicios de salud en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta. (...) ” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones anteriores y teniendo en cuenta lo la Resolución N° 004669 de 05 de octubre de 2016, modificada por La Resolución N° 006346 de 2016, por la cual se reglamenta la operación y registro de las cuentas maestras de las Empresas Sociales del Estado ESE para el manejo de los recursos correspondientes a los aportes patronales, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones –SGP, la Entidad deberá atender el siguiente procedimiento, en el cual se contempla desde la causación de los gastos laborales:

a) 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, según correspondan en cada caso, 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 que corresponda 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 las Cuentas Maestras de la E.S.E, se efectúa un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1319-SERVICIOS DE SALUD.

d) Los traslados entre la Cuenta maestra Aportes Patronales – ESE a la Cuentas maestra pagadora – ESE, se registra mediante débitos y créditos entre los auxiliares y subcuentas de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, donde se manejan tales cuentas maestras.

e) Con el pago de los aportes patronales a las respectivas entidades beneficiarias, se debitan las cuentas por pagar pertinentes señaladas en el literal a) y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO

Con respecto al manejo de los Aportes Patronales que ya fueron cancelados con recurso propios durante los meses de enero a mayo de 2017, es necesario que se defina el contexto pertinente, dado que no se tiene claro si existe o no algún mecanismo que conduzca al reintegro de tales importes y la forma de operar de éste, o si en su defecto, tales pagos se convierten en un gasto a cargo de la ESE.

CONCEPTO No. 20172000062681 DEL 27-09-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Registro de Honorarios según tipo de vinculación del beneficiario

Señora

CARMEN ELIZA GARCIA JIMENEZ
Profesional Contabilidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500038162, del 22 de agosto de 2017, en la cual manifiesta las siguientes inquietudes:

Al verificar el plan de cuentas aplicables a las Empresas que no cotizan en el mercado de valores se establecen la cuenta 510802 Honorarios que pertenece al grupo Sueldos y Salarios y la cuenta 51179 Honorarios que pertenece a Gastos Generales, pregunta: La

entidad contrata personas naturales por prestación de servicios ¿Se registra en la cuenta 510802 o 511179?

CONSIDERACIONES

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 No. 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, establece:

51 DE ADMINISTRACION Y DE OPERACION

DESCRIPCIÓN

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.

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.

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.

5111 GENERALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la empresa.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo a las descripciones que establece 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 N° 139 de 2015, modificada mediante la Resolución 466 de 2016, el registro de la cuenta de Honorarios está relacionado con tipo de relación del beneficiario con la empresa, por lo tanto los valores causados en favor del personal de ésta, se deben registrar en la subcuenta 510802-Honorarios de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS.

En tanto que los valores causados en favor de terceros diferentes al personal de la empresa, se deben registrar en la subcuenta 511179-Honorarios de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, en cuanto correspondan a erogaciones asociadas 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.

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036171 del 06-07-2017

20172000055041 del 30-08-2017

20172000108831 del 18-12-2017

3.27. GASTOS DE VENTAS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.28. GASTO POR DETERIORO, DEPRECIACIONES, AGOTAMIENTO, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000036121 del 06-07-2017

3.29. GASTOS - TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES**CONCEPTO No. 20172000000291 DEL 05-01-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMA	Hacienda pública Bienes de uso público e históricos y culturales Otros ingresos Gastos de operación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Gastos - transferencias y subvenciones
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento de los activos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público administrados.

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMA	Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

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° 20165500056612, del 18 de agosto de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público en la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Bogotá (EAAB-ESP).

Lo anterior, considerando que en la fecha de transición al Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución N° 414 de 2014, la empresa decidió retirar de su contabilidad: parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo, argumentando que no cumplían con la definición de los activos establecida en el Marco conceptual incorporado mediante la mencionada Resolución, al no generar beneficios económicos futuros, encontrando sustento en el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, emitido por la CGN, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

En este orden de ideas, la Secretaría Distrital de Hacienda solicita aclaración a la CGN sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuáles son los criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo de acuerdo con el Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014? Lo anterior, considerando que aunque la EAAB-ESP no espere obtener beneficios económicos de los bienes de uso público, sí decide el propósito para el cual se destina el activo, asume sustancialmente los riesgos asociados con los mismos y, aunque no prohíbe, sí establece lineamientos o reglas a terceras personas, para el acceso al activo.
2. ¿La EAAB-ESP puede incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que realiza erogaciones por rehabilitación y mantenimiento con cargo a su presupuesto y reporta tributariamente los cargos de amortización a la DIAN?
3. En caso de que la EAAB-ESP no pueda incorporar los bienes de uso público ¿Cuál sería la entidad que debería reconocerlos bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015, teniendo en cuenta que para las entidades de gobierno del Distrito Capital enmarcadas en el ámbito de aplicación de esta Resolución, tampoco se cumpliría la

definición de los activos, al no tener el control, ni los riesgos ni las ventajas inherentes a los bienes, así como tampoco la obligación de realizar labores de mantenimiento y rehabilitación?

4. ¿Cuál sería el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP destinadas a la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, sobre los cuales tiene la titularidad jurídica y control pero que no se encuentran reconocidos en su situación financiera?

5. Durante el periodo contable 2016 ¿Cuál sería el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado?

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

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a su inquietud sobre criterios que deben primar para determinar si un bien cumple o no con la definición de activo, en primer lugar conviene señalar que el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto de la definición de los activos, 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...

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. (...)

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado (...) Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos

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

En segundo lugar, el numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de las condiciones para el reconocimiento de los activos, lo siguiente:

“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)

2. Para dar respuesta a su inquietud sobre la pertinencia de incorporar los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en la situación financiera de la EAAB-ESP, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, los numerales 6.1.1 y 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, los cuales fueron transcritos en el numeral 1 de la sección de consideraciones de este concepto.

En segundo lugar, el párrafo 1 del numeral 10.1 de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos...” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, el párrafo 1 del numeral 11.1 de la Norma de propiedades de inversión del mencionado Marco normativo, establece:

“1. Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas. También se reconocerán como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado.” (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, la CGN a través del concepto N° 20152000008711 del 16 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP, expresó:

“Los bienes de uso público expuestos en la consulta no cumplen con la definición de activo, debido a que, como se menciona en las consideraciones, una de las condiciones

para reconocer una partida como activo es que se puedan obtener beneficios económicos futuros del mismo, los cuales a su vez se definen como aquellos que contribuyen, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo o equivalentes de la empresa, o que reducen pagos futuros producto de la reducción de los costos de producción.

En este contexto, el potencial de servicio no puede ser considerado como un beneficio económico futuro, ya que no está contemplado dentro del marco normativo de la Resolución 414 de 2014 y no cumple con la definición de beneficio económico que expone la Norma. Por tal motivo, los bienes mencionados en su comunicación no cumplen con la definición de activo y, por ende, no podrán considerarse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, estos bienes pueden ser revelados en las notas a los estados financieros, según lo expuesto en las consideraciones.

En caso de identificar otros bienes de uso público, e históricos y culturales, que cumplan con la definición de activo, estos deberán ser clasificados como propiedades, planta y equipo, o propiedades de inversión...” (Subrayado fuera de texto)

3. Para dar respuesta a su inquietud sobre la entidad a la cual le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público, en el caso de que la EAAB-ESP no pudiese hacerlo, es necesario señalar que 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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el numeral 4 del Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, previsto en el anexo de la Resolución N° 628 de 2015, 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. (...)

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)

4. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público, en primer lugar debe mencionarse que el numeral 6.2.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala respecto de los elementos y desembolsos que no generan beneficios económicos futuros, lo siguiente:

“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 segundo lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, establece lo siguiente en relación con la descripción de la cuenta 5424-SUBVENCIONES:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de los recursos entregados por terceros a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos.” (Subrayado fuera de texto)

5. Para dar respuesta a su inquietud sobre el tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016, teniendo en cuenta que en el Distrito Capital, ninguna entidad de gobierno enmarcada bajo la Resolución N° 533 de 2015, los ha incorporado, el Catálogo General de Cuentas incluido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente señala lo siguiente respecto de la descripción de las siguientes cuentas:

3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO:

“DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los activos bajo Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014.

Los bienes y derechos de las empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público son objeto de reconocimiento como activos, siempre que cumplan con la definición de activo prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y con la condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

En este sentido, es preciso señalar que decidir el propósito para el cual se destina el activo, asumir sustancialmente los riesgos asociados a su posesión y prohibir a terceras personas el acceso al recurso, no son criterios suficientes para determinar si un recurso cumple con la definición de los activos, pues los criterios mencionados son utilizados sólo para comprobar la existencia de control sobre el recurso, y no los demás elementos que se incluyen de forma expresa en la definición.

Así lo anterior, las empresas sujetas al ámbito de aplicación a la Resolución N° 414 de 2014, además de verificar que los activos sean recursos controlados, les corresponde

comprobar que provengan de sucesos pasados y que de los mismos se espere obtener beneficios económicos futuros, es decir, que sean capaz de contribuir directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o a reducir pagos en el futuro, producto de la reducción de los costos de producción.

Una vez comprobados los tres elementos contenidos a la definición de los activos, como lo son el control, la procedencia de sucesos pasados y los beneficios económicos futuros, es necesario que las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 verifiquen que el recurso cumpla con las condiciones para su reconocimiento en la situación financiera, es decir, que sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros del mismo y que tenga un costo o valor que pueda medirse de forma fiable.

2. Pertinencia del reconocimiento de los bienes de uso público como propiedades, planta y equipo en los estados financieros de la EAAB-ESP.

Los parques, plazoletas, alamedas, senderos puentes peatonales, ciclorrutas, corredores de protección y obras de paisajismo no pueden ser incorporados en la situación financiera de la EAAB-ESP, al no cumplir con la definición de los activos prevista en el numeral 6.1.1 del Marco conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y ni con las condiciones para su reconocimiento contenidas en el numeral 6.2.1 del mismo documento.

Ahora bien, si es posible identificar otros bienes de uso público controlados por la EAAB-ESP, producto de sucesos pasados y de los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros, deben ser incorporados como activos en su situación financiera siempre que, la obtención de estos beneficios económicos futuros sea probable y exista una medición fiable del elemento. En este caso, estos activos deben ser clasificados como propiedades, planta y equipo si son empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos o como propiedades de inversión, si son terrenos y edificaciones que se tengan para generar rentas, plusvalías o ambas.

Por consiguiente, se ratifica el concepto N° 20152000008711 del 13 de marzo de 2015, dirigido al doctor José del Carmen Trujillo López, Director Financiero de Contabilidad de la EAAB-ESP.

3. Entidad de gobierno a la que le correspondería el reconocimiento de los bienes de uso público en sus estados financieros bajo el Marco normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015.

No está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación establecer cuál es la unidad mínima productora de información que debe reconocer los bienes de uso público al interior del Distrito Capital; razón por la cual. Si existe ambigüedad, le

corresponde al ente territorial estudiar la situación y determinar las acciones y estrategias pertinentes para solventarlas, de suerte que les sea posible definir cuál es la unidad jurídica, administrativa o económica que debe incorporarlos a su situación financiera de acuerdo con la definición de los activos prevista en el Marco conceptual del Marco normativo anexo la Resolución N° 533 de 2015.

4. Tratamiento contable de las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para la rehabilitación y mantenimiento de los bienes de uso público.

Los desembolsos realizados por la EAAB-ESP para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, así como los efectuados para su mantenimiento y conservación, deben reconocerse como un gasto del periodo en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

5. Tratamiento contable de los bienes de uso público retirados por la EAAB-ESP, durante el periodo contable 2016.

Los bienes de uso público desincorporados por la EAAB-ESP con ocasión a la aplicación del Marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, deben ser reconocidos en los estados financieros del Distrito Capital, en la unidad jurídica, administrativa o económica que para el efecto defina el ente territorial, de conformidad con lo estipulado en el numeral 3 anterior.

Si de ello se deriva que corresponde al Distrito Capital o una entidad distrital de Gobierno efectuar la incorporación de estos bienes en su situación financiera, ello debe efectuarse mediante un débito en la cuenta correspondiente del Grupo-17 y un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Ahora bien, si se establece que la EAAB-ESP aún debe seguir efectuando erogaciones para el mejoramiento y rehabilitación de los bienes de uso público administrados, el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, debe registrarlas como un mayor valor del activo afectando directamente la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Por su parte, las erogaciones efectuadas por la EAAB-ESP para el mantenimiento y conservación de estos bienes, deben ser reconocidas por el Distrito Capital o la entidad de Gobierno que le llegare a corresponder la incorporación de tales bienes en su situación financiera, mediante un débito en las subcuentas 521113-Mantenimiento y 521114-Reparaciones de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

3.30. GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.31. GASTOS - OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.32. OTROS GASTOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000066101 del 19-10-2017

3.33. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.34. COSTO DE VENTAS DE BIENES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.35. COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000013371 del 03-03-2017
20172000043811 del 02-08-2017
20172000110651 del 21-12-2017
20172000110661 del 21-12-2017

3.36. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – BIENES

Ver otro concepto relacionado en esta clasificación
Concepto No. 20172000043811 del 02-08-2017

3.37. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.38. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.39. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN – SERVICIOS PÚBLICOS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.40. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN –SERVICIOS HOTELEROS

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.41. COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - OTROS SERVICIOS

CONCEPTO No. 20172000064691 DEL 13-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Costos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reporte en operaciones recíprocas por retenciones registradas en la cuenta 2436. Cuentas para el reconocimiento en el costo por concepto nómina. Registro en cuenta 6390 – Otros servicios, cuando supera el 5% total de la cuenta. Reconocimiento de IVA por ingresos excluidos en el Catálogo General de Cuentas de la Resolución N° 139 de 2015.

Doctora

PAULA ANDREA RESTREPO GRISALES

Líder de Contabilidad

Valor + S.A.S.

Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Respetada doctora Paula Restrepo:

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550004065-2, del día 05 de septiembre de 2017, en la cual solicita lineamiento sobre los siguientes:

“1. **Operaciones recíprocas:** en operaciones recíprocas se debe reportar como recíproca las retenciones practicadas a los diferentes contratistas por conceptos de impuestos nacionales e impuestos territoriales cuenta 2436, pero al realizar el reporte de la operación recíproca se genera inconsistencias, debido a que el saldo acumulado en la cuenta de retenciones corresponden a las retenciones del mes anterior o del bimestre anterior, según sea el caso, mientras el reporte por tercero sería la retención practicada durante todo el año (acumulada), así las cosas, cuando se genera el reporte de recíproca, por lo general supera el saldo acumulado de la cuenta 2436 respectiva.

2. **Manejo de personal de nómina en el costo:** la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3, no contempla cuentas en el costo por concepto de nómina, que correspondería al personal que tiene relación directa con la generación del ingreso, como el personal del CONTAC CENTER.

3. **Manejo de costo por servicios de telecomunicación e informáticos:** VALOR + S.A.S. genera ingresos por conceptos de servicios de telecomunicación y servicios informáticos, los cuales son causados en las respectivas cuentas de ingreso 4335 y 4370, pero los costos asociados están compilados en la cuenta 6390 – Otros servicios, generando en dicha cuenta el movimiento total del costo de la compañía. Tenemos conocimiento que la cuenta OTROS tienen unas limitaciones en cuanto a que no pueden superar el 5% del total de la cuenta. Por lo anterior; ¿es posible que abran el PUC para dichos servicios?, ¿no se incumple la noma en el registro contable en dicha cuenta?

4. **Ingresos excluidos:** Según la reforma tributaria 1819 de 2016, se clasificaron nuevos servicios como servicios excluidos, lo cual requiere un prorrateo del IVA descontable indirecto, el cual debe ser clasificado como mayor valor del gasto, la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3, no contempla el manejo del IVA transitorio.”

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

CONSIDERACIONES

1. En relación con el reporte de las operaciones recíprocas, el Instructivo número 002 del 21 de diciembre de 2016, en el cual se indican instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2016 – 2017, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, emitido por la GCN, señala en el numeral 2. Asuntos relacionados con el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación,

“2.3. Reporte de operaciones recíprocas en la categoría de la Información Contable Pública

Corresponden a las operaciones que relacionan a dos o más entidades públicas por transacciones registradas entre sí, en subcuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y constituyen un insumo del proceso de consolidación. (...)

Para el reporte de las operaciones recíprocas debe tenerse en cuenta lo establecido en la Circular Externa 005 de 19 de septiembre de 2016, referente a la conciliación de saldos de operaciones recíprocas, de manera que la información contable pública que consolida la CGN, sea consistente y comprensible para los diferentes usuarios de la información y, de manera particular, lo siguiente: (...)

2.3.17. Retención en la fuente

Los saldos registrados por las entidades en las subcuentas de la cuenta 2436 – RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE no serán objeto de reporte en el formulario CGN 2005 002 Operaciones recíprocas, excepto cuando la entidad pública, en su calidad de agente retenedor, presente la declaración tributaria sin pago por ser titular de un saldo a favor, el cual sea susceptible de ser compensado a Retenciones pendientes de cancelar. Por esta razón, se genera una operación recíproca entre la entidad que actúa como agente retenedor y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN Recaudadora con código 910300000.” (Subrayado fuera de texto)

2. Para el reconocimiento de los costos de nómina, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica:

“7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la elaboración de bienes y la prestación de servicios que se producen con la intención de venderse en el curso normal de operación. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito.

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes: (...)

Sueldos y salarios: corresponde a los costos por la remuneración de quienes participan en la producción bienes o en la prestación de servicios.

Contribuciones imputadas: comprende los costos originados en las prestaciones proporcionadas directamente a quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, tales como, incapacidades, subsidio familiar y gastos médicos.

Contribuciones efectivas: corresponde a los costos por las contribuciones sociales que se pagan en beneficio de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios, tales como seguros de vida, aportes a cajas de compensación familiar y cotizaciones a la seguridad social.

Aportes sobre la nómina: corresponde a los costos por los pagos obligatorios sobre la nómina de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, los cuales se destinan al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), a la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y a escuelas industriales e institutos técnicos. (...)

Prestaciones sociales: corresponde a los costos originados por los pagos obligatorios sobre la nómina a favor de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios.

Costos de personal diversos: comprende los costos que no afectan directamente la remuneración de quienes participan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, tales como gastos de viaje; viáticos; capacitación, bienestar social y estímulos; variaciones por beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado; ajustes beneficios a los empleados a largo plazo, entre otros. (...)

7902 – SERVICIOS INFORMÁTICOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios de arrendamiento de equipos, asistencia técnica, procesamiento de datos, y actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales se tenga la propiedad intelectual.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr). (...)

7990 – OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos originados en la prestación de servicios por conceptos diferentes a los especificados anteriormente.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los costos en que se incurra por los diferentes conceptos.
- 2- El valor de la cancelación, al final del periodo contable, de la subcuenta Traslado de Costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los costos acumulados que se trasladen al costo de ventas, a través de la subcuenta Traslado de Costos (Cr). (...)" (Subrayado fuera de texto)

3. En cuanto al registro y manejo de los costos de ventas relacionados a los servicios de telecomunicación e informáticos, 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, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

1.3.3. Estado del resultado integral

El estado de resultado integral presenta las partidas de ingresos, gastos y costos de la empresa, con base en el flujo de ingresos generados y consumidos durante el periodo.

Además, muestra de forma separada, la información correspondiente al resultado del periodo, al otro resultado integral y al resultado integral total.

1.3.3.1 Información a presentar en el estado de resultado integral

En el estado del resultado integral, se presentará lo siguiente:

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

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.

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

1.3.3.2 Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en las notas

La empresa presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en su función dentro de la empresa. Según esta clasificación, como mínimo, la empresa presentará su costo de ventas separado de otros gastos. Igualmente, se revelará información adicional sobre la naturaleza de los gastos que incluya, entre otros, los gastos por depreciación, amortización y el gasto por beneficios a los empleados.

Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la empresa revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica:

"6 – COSTOS DE VENTAS

DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen los grupos de cuentas que representan los decrementos en los beneficios económicos producidos durante el periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito. (...)

6390 – OTROS SERVICIOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios vendidos que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores durante el periodo contable.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El costo de los servicios públicos que se vendan.

SE ACREDITA CON:

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

2- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los servicios vendidos durante el periodo contable.” (Subrayado fuera de texto)

4. En relación al reconocimiento del IVA de los servicios excluidos, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica:

“7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN

(...)

Los conceptos que hacen parte del costo de transformación son los siguientes: (...)

Impuestos: representa el valor de los gravámenes no recuperables cuyo bien objeto del tributo se relaciona directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, tales como el impuesto predial, el impuesto de vehículos y la contribución por valorización.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Pregunta 1. Dado que en operaciones recíprocas se debe reportar como recíproca las retenciones practicadas a los diferentes contratistas por conceptos de impuestos nacionales e impuestos territoriales de la cuenta 2436, al realizar el reporte de la operación recíproca se genera inconsistencias, debido a que el saldo acumulado en la cuenta de retenciones corresponden a las retenciones del mes o bimestre anterior, según sea el caso, mientras el reporte por tercero sería la retención practicada durante todo el año (acumulada), así las cosas, cuando se genera el reporte de recíproca, por lo general supera el saldo acumulado de la cuenta 2436 respectiva.

El Instructivo número 002 del 21 de diciembre de 2016, indica que el reporte de operaciones recíprocas en la categoría de la Información Contable Pública se realiza teniendo en cuenta lo establecido en la Circular Externa 005 de 19 de septiembre de 2016, en lo referente a la conciliación de saldos de las operaciones que relacionan a dos o más entidades públicas por transacciones registradas entre sí. Para el caso puntual de la cuenta 2436 – RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE no estará sujeta a reporte en el formulario CGN_2005_002_Operaciones recíprocas, a menos que presente declaración tributaria con un saldo a favor de la Entidad Pública y sea susceptible de ser compensado con las retenciones pendientes por cancelar, caso en el cual se generaría una operación recíproca entre la Entidad Pública, que cuenta con la calidad de agente retenedor, y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Pregunta 2. Reconocimiento de los costos incurridos por concepto de personal de nómina, correspondiente a personal con relación directa en la generación del ingreso, en cuentas del costo de la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3.

Para llevar a cabo el reconocimiento de los costos en que se incurren por concepto de personal de nómina en la prestación de los servicios informáticos y de telecomunicaciones, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incluye la clase contable 7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, para la cual en su descripción indica que formaran parte las erogaciones que se relacionen directamente con la prestación del servicio, entre los que se encuentran sueldos y salarios, contribuciones imputadas y efectivas, aportes sobre nómina, prestaciones sociales y demás gastos diversos de personal.

Estos costos se reconocerán en las subcuentas correspondientes a la cuenta 7902 – SERVICIOS INFORMÁTICOS, siempre que se encuentren relacionados con los servicios de arrendamiento de equipos, asistencia técnica, procesamiento de datos, y actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales se tenga la propiedad intelectual.

Por su parte los costos en que se incurran por el concepto del personal de nómina y se relacionen con los servicios de telecomunicaciones, tomando en cuenta que la entidad no es una Empresa de Servicios Públicos, se registraran en las subcuentas en que correspondan de la cuenta 7990 – OTROS SERVICIOS.

Pregunta 3. Manejo del costo de ventas por servicios de telecomunicación e informáticos asociados a la generación de ingresos por conceptos de servicios de telecomunicación y servicios informáticos, los cuales están compilados en la cuenta 6390 – Otros servicios, generando en dicha cuenta el movimiento total del costo de la compañía. Tenemos conocimiento que la cuenta OTROS tienen unas limitaciones en cuanto a que no pueden superar el 5% del total de la cuenta. Por lo anterior; ¿es posible que abran el PUC para dichos servicios?, ¿no se incumple la norma en el registro contable en dicha cuenta?

El nuevo Marco Normativo no limita el registro de la subcuenta de Otros en el 5% 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.

Por lo anterior los conceptos sobre los cuales efectivamente no se dispone de una subcuenta específica, deben continuar registrándose en la subcuenta denominada “otros...”, si se advierte que la norma por usted invocada no fue retomada en el nuevo Marco Normativo. En notas a los estados financieros deberá revelarse la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos, y adicionalmente, para efectos de control y de suplir necesidades de información, se pueden implementar el uso de auxiliares, a partir del séptimo dígito en la codificación contable respectiva, o la opción que la plataforma tecnológica le permita.

La CNG no considera pertinente crear una cuenta contable para el registro de los costos de ventas relacionados con los servicios informáticos y de telecomunicaciones teniendo en cuenta que la empresa tiene identificados estos rubros dentro de la cuenta 6390 – OTROS SERVICIOS.

Pregunta 4. Ingresos excluidos obtenidos por la empresa, dado que según la reforma tributaria de la Ley N° 1819 de 2016, clasifica nuevos servicios como servicios excluidos, lo cual requiere un prorrateo del IVA descontable indirecto, el cual debe ser clasificado como mayor valor del gasto, y la Resolución N° 139 de 2015 – versión 3, no contempla el manejo del IVA transitorio.

Tomando en cuenta que los servicios que son clasificados como excluidos no pueden generar IVA al momento de su venta, aunque para efectuar su prestación se incluyeron bienes o servicios que están catalogados como generadores de IVA, dicho IVA será clasificado como un mayor valor del costo en el desarrollo de las actividades para realizar la prestación de los servicios informáticos o de telecomunicaciones relacionado. Para ello el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, indica para la clase contable 7 – COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, en su descripción que formaran parte las erogaciones que se relacionen directamente con la prestación del servicio, entre los que se encuentran los impuestos que representan los gravámenes no recuperables.

Por lo cual, para aquellos impuestos que no sean recuperables y se encuentren relacionados con los servicios de arrendamiento de equipos, asistencia técnica, procesamiento de datos, y actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales se tenga la propiedad intelectual, se reconocerán en la subcuenta 790208 – Impuestos, de la cuenta 7902 – SERVICIOS INFORMÁTICOS.

Por su parte los impuestos que no sean recuperables y se relacionen con los servicios de telecomunicaciones, tomando en cuenta que la entidad no es una Empresa de Servicios Públicos, se registraran en la subcuenta 799008 – Impuestos, de la cuenta 7990 – OTROS SERVICIOS.

3.42. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.43. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.44. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.45. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.46. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

En este año no se profirió doctrina sobre este acápite

3.47. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL**CONCEPTO No. 20172000015471 DEL 09-03-2017**

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Pertinencia de reconocer en los estados financieros de Metro Cali S.A., los aportes realizados por el Municipio de Santiago de Cali al Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Occidente (FESDE), así como los pagos realizados por el fondo.

Señora
 MARTHA CECILIA PIRABÁN GONZÁLEZ
 Profesional Especializada - Contabilidad
 Metro Cali S.A.
 Santiago de Cali -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20165500081522, del 21 de diciembre de 2016, mediante la cual solicita concepto sobre la pertinencia de reconocer en los estados financieros de Metro Cali S.A., los recursos aportados por el Municipio de Santiago de Cali al Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Occidente (FESDE), así como los pagos que realiza el fondo para compensar los diferenciales entre la tarifa técnica proyectada y la tarifa al usuario del SITM MIO.

Lo anterior, considerando que Metro Cali S.A. es la empresa encargada de la administración, disposición y control de los recursos del FESDE, en cumplimiento del Decreto N° 4110.20.0594 de 2016.

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

CONSIDERACIONES:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
 Contabilidad
 Pública

520

En primer lugar, el artículo N° 2142 del Código Civil, establece:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En segundo lugar, el artículo 7° del Decreto N° 4110.20.0594 de 2016, por el cual se crea el Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Occidente - MIO en desarrollo de la autorización concedida en el artículo 1° del Acuerdo N° 0400 de 2016, establece:

“ARTICULO SÉPTIMO.- EJECUCIÓN DEL PROGRAMA DE GESTIÓN DE LA DEMANDA Y ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS: El Municipio de Santiago de Cali - Secretaría de Tránsito y Transporte y METRO CALI S.A. suscribirán un convenio interadministrativo a través del cual se regulen y detallen los mecanismos y condiciones para la transferencia de los recursos al FESDE, y la administración, disposición y control de los mismos por parte de METRO CALI S.A. para la ejecución del programa de gestión de la demanda al cual se destinarán tales aportes.

PARÁGRAFO PRIMERO: Para la administración y utilización eficiente de los recursos aportados al FESDE, METRO CALI S.A actuando en su calidad de Ente Gestor del Sistema, establecerá una cuenta independiente y separada de las suyas propias, bajo cualquier mecanismo fiduciario o cualquier otro que considere adecuado, para que en la misma sean administrados los aportes al FESDE bajo sus órdenes y conforme al reglamento que al efecto expida el Ente Gestor del SITM MIO.” (Subrayado fuera de texto)

En tercer lugar, las cláusulas segunda y cuarta del convenio Interadministrativo para el apoyo al Fondo de Estabilización y Subsidio a la Demanda del Sistema Integrado de Transporte Masivo – MIO de la ciudad Santiago de Cali, suscrito entre el Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A. el 12 de diciembre de 2016, establecen:

“CLÁUSULA SEGUNDA. MECANISMOS Y CONDICIONES PARA LA TRANSFERENCIA DE LOS RECURSOS DEL MUNICIPIO AL FESDE: Con cargo al CDP No. 3500065689 de fecha 9 de noviembre de 2016 por la suma de DOCE MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$12.500.000.000.00) y BP 17033184 ‘MEJORAMIENTO DE NIVEL DE SATISFACCION USUARIOS DEL SISTEMA DE TRANSPORTE MASIVO - MIO EN SANTIAGO DE CALI’ pertenecientes al Municipio Santiago de Cali - Secretaria de Tránsito y Transporte, la cual transferirá al SITM MIO los recursos destinados al FESDE, una vez Metro Cali S.A. acredite la creación de la cuenta receptora de tales aportes, conforme al mecanismo de administración del recurso que determine autónomamente, previo el procedimiento

administrativo y presupuestal a que haya lugar.

Los recursos recibidos en administración, se sujetarán a la supervisión, manejo y control de Metro Cali S.A. hasta que los mismos se agoten... (...)

CLAUSULA CUARTA.- RESPONSABILIDAD: Para todos los efectos, Metro Cali S.A. actuará como administrador de los recursos que el Municipio le aporte al Sistema, y dispondrá los desembolsos que se deban efectuar con cargo a los mismos actuando por cuenta de tercero, en los términos del artículo 2142 del Código Civil. Metro Cali S.A. cumplirá el encargo que se le confiere mediante el presente Convenio en su condición de Ente Gestor del Sistema y sin remuneración.

Adicionalmente, Metro Cali S.A. será responsable por la supervisión, manejo y control de los recursos frente a los Concesionarios de Transporte... (Subrayado fuera de texto)

En cuarto lugar, el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 414 de 2014, establece respecto a la definición de los activos 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...

...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)

En quinto lugar, el Catálogo General de Cuentas aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señala la descripción y dinámica de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, así:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que Metro Cali S.A. actúa como administrador de los recursos aportados por el Municipio de Santiago de Cali al FESDE, en los términos señalados en el artículo 2142 del Código Civil, es decir por cuenta y riesgo del ente territorial, según lo establecido en la cláusula cuarta del convenio interadministrativo suscrito entre el Municipio y la Empresa el día 12 de diciembre de 2016.

Por lo anterior, y considerando que los recursos del FESDE no satisfacen la definición de activo para Metro Cali S.A. de conformidad con 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, al no tener el control, las ventajas ni los riesgos, no es pertinente que la empresa los reconozca en su situación financiera. Por consiguiente, la empresa debe registrar los aportes realizados por el Municipio bajo esas condiciones, debitando la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB) y acreditando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En la medición posterior, la empresa debe registrar los rendimientos financieros del FESDE, si los hubiere, mediante un débito en la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB) y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, los pagos efectuados por el FESDE deben ser registrados debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditando la subcuenta 991509-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

Adicionalmente, conviene señalar que la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se originen en la ejecución de los recursos del FESDE debe ser incorporada en la contabilidad del Municipio con base en la información periódica reportada por Metro Cali S.A.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20172000106951 del 04-12-2017

3.48. ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA

CONCEPTO No. 20172000000181 DEL 05-01-2017

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	Actualización de la inversión en RTVC por parte de Teveandina Ltda.

Doctora
LUZ MARINA PARRA
Coordinadora de presupuesto y contabilidad
Teveandina Ltda.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2016550007609 - 2, del día 18 de noviembre de 2016, en la cual señala que la Sociedad Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda., empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, es socia mayoritaria de la entidad Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), Empresa descentralizada indirecta, con carácter de sociedad entre empresas públicas del orden nacional, vinculada al Ministerio de Comunicaciones, está clasificada dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, con una inversión que equivale al 70% del valor patrimonial de dicha entidad, clasificada contablemente como inversión en asociada, cuya medición posterior es por el método de participación patrimonial, conforme 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.

En el mes de mayo se realizó una mesa de trabajo con la CGN, personal de RTVC y Teveandina Ltda., con el propósito de revisar el impacto generado por los resultados de RTVC en los estados financieros de Teveandina Ltda., de manera que se acordó identificar los activos que tuvieran un potencial de servicio para la entidad y hacer llegar la información a Teveandina Ltda. Una vez allegada la información por parte de RTVC, se solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Teveandina Ltda. debe desconocer los activos que tienen potencial de servicio, disminuyéndolos del valor de la inversión en el activo y luego aplicar el 70% de su participación patrimonial? ¿Se debe desconocer en la misma proporción el gasto de depreciación registrado por RTVC de los activos que tienen potencial de servicio?

2. ¿Teveandina Ltda. debe registrar los ajustes a que haya lugar como un ajuste a la fecha o es necesario reexpresar los estados financieros desde el ESFA, teniendo en cuenta que para la Entidad es impracticable convertir los estados financieros de RTVC, más aún cuando RTVC inicia el proceso de conversión en una vigencia diferente, de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 533 de 2015?

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

CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1 del Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificaciones establece los criterios de reconocimiento de los activos en los siguientes términos:

“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)

El numeral 6.3. de la Norma de inversiones en asociadas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...) 6.3. Medición posterior

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

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.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Se ratifica el concepto emitido por la CGN con radicado N° 2016200001603-1, del día 14 de junio de 2016, dirigido a la doctora Érika Tatiana Poveda, en el cual se indica que, para efectuar los respectivos cálculos y registros contables de la actualización de la inversión en asociada por el método de participación patrimonial, Teveandina Ltda y RTVC deben adoptar las estrategias necesarias para unificar las políticas contables, disponer de la información contable de RTVC ajustada a los criterios contables de la inversora y de esta manera determinar las variaciones patrimoniales respectivas, de acuerdo a lo estipulado por la Norma de inversiones en asociadas.

Como consecuencia de lo anterior, en respuesta a su primera pregunta, se deberán incluir todos los activos que se ajusten a los criterios señalados en las políticas de la inversora, los cuales deben estar acordes a lo establecido en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000002221 DEL 30-01-2017

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	Reexpresión de estados financieros Corrección de errores

Doctor

GUILLERMO NAVARRETE HERNÁNDEZ

Subgerente Administrativo y Financiero

Fondo de Desarrollo de Proyectos de Cundinamarca - FONDECUN

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con radicado N° 2016550007955-2, el 07 de diciembre de 2016, en la cual solicita, entre otros, “Concepto sobre reexpresión de Estados Financieros a nombre de la entidad”

Igualmente manifiesta: “Con el ánimo de adelantar las obligaciones que en materia contable determinó el nuevo marco normativo, en el año 2015 para realizar la implementación de las normas internacionales y conforme a la resolución 437 de 2015 se presentó el Estado de Situación Financiera de Apertura – ESFA – con corte a 1 de enero de 2015 el día 11 de noviembre de 2015, en el cual se realizaron ajustes por convergencia.” (...)
SIC

“Con respecto a lo anteriormente anotado, solicitamos muy comedidamente a la Contaduría General de la Nación ayudarnos a resolver las siguientes inquietudes:

Si es procedente o no realizar los ajustes contra el patrimonio, como efectivamente se hicieron y transmitieron con corte al mes de septiembre de 2016; si es necesario retransmitir reportes anteriores ya cerrados ante la CGN o si es suficiente con llevar a cabo el reporte a diciembre 2016; indicarnos por favor los pasos a seguir para obrar conforme al marco normativo que nos rige; si los ajustes deben llevarse contra el Estado de Resultados; si en el momento de que nuestra contabilidad realice las depuraciones de las cuentas respectivas, como en efecto se viene haciendo, ¿los correspondientes ajustes de cada una de las partidas depuradas deben afectar la cuenta patrimonial que se afectó con corte a 30 de septiembre de 2016 o debemos afectar el resultado del presente ejercicio?, y por último teniendo en cuenta que probablemente la Contaduría General de la Nación

está considerando la opción de ampliar el plazo para la aplicación efectiva del Estándar Internacional Financiero a las entidades públicas cobijadas por la Resolución 533 de 2015, solicitarnos se incluya a las entidades que se encuentran al amparo de la Resolución 414 de 2014.

CONSIDERACIONES

Respecto, a la solicitud me permito atenderla en los siguientes términos:

Como se trata de una entidad que se encuentra incluida dentro del listado de entidades a las cuales se les debe aplicar lo establecido en el nuevo Marco Normativo aplicable a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; deben aplicar lo establecido en las Resoluciones N° 414 de 2014 y N° 607 de 2016.

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el Nuevo Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2014, dispone:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

La empresa corregirá los errores 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 sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa 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.

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 de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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 fuera de texto)

CONCLUSIONES

Sí como lo menciona en su comunicación, para la elaboración del ESFA se tuvo en cuenta lo normado en la Resolución N° 414 de 2014, y el Instructivo 002 del mismo año, emitidos por la Contaduría General de la Nación, la cual les indicaba que entrarían en aplicación plena a partir del 1 de enero de 2016, a la fecha no se les estaría presentando esta situación, puesto que, en el periodo de transición debieron identificar dichas partidas e incluirlas o ajustarlas dentro de las cuentas del ACTIVO o PASIVO correspondiente, contra la cuenta 3268 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO NORMATIVO.

Como al parecer las partidas no se ajustaron en debida forma en el periodo de transición, deberán aplicar lo establecido en la norma de Corrección de Errores contenida en el Nuevo Marco Normativo adjunto a la Resolución 414 de 2014, “La empresa 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.”

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 de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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.”

Por último, le informo que la Contaduría General de la Nación, no ha considerado ningún tipo de prórroga distinta a la que se concedió a las Empresas que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, razón por la cual el proceso de aplicación del Marco Normativo para las Empresas que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se encuentra en firme y por lo tanto se debe cumplir con el cronograma establecido en la Resolución N° 414 de 2014.

CONCEPTO No. 20172000020521 DEL 28-03-2017

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	Reexpresión de la información comparativa afectada por errores

Doctor
VICTOR LIBARDO RAMIREZ FAJARDO

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

530

Gerente General
Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P (CEDELCA)
Popayán- Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550001458-2, del día 14 de marzo de 2017, mediante la cual solicita el estudio y la regulación que debe dar Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P. (CEDELCA) a las diferencias netas positivas por reconocimiento de las inversiones del Gestor y diferencias netas negativas principalmente por el reconocimiento de impuestos diferidos, obtenidas de la adopción del nuevo marco normativo contable.

Durante el año de transición, se realizaron los ingresos por la contraprestación ganada del contrato de gestión (ingreso diferido reconocido contra el balance de apertura), transacción que modificó el resultado del año 2015 determinado bajo el marco contable anterior y aprobado en la pasada Asamblea General de Accionistas realizada el 31 de marzo de 2016.

Ahora bien, conforme a la reunión efectuada el pasado 15 de marzo de 2017 sobre esta temática, se indicó que durante el periodo de transición, comprendido entre el 1° de enero y 31 de diciembre, incorporaron activos a la información contable, que en principio debieron presentarse en el ESFA a 1° de enero de 2015, y afectaron la cuenta de utilidades acumuladas.

Con base en lo expuesto se solicita conceptuar sobre la información que debe tener en cuenta la Asamblea General de Accionistas de CEDELCA para llevar a cabo la distribución de utilidades del año 2016.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 3° de la Resolución N° 414 y sus modificaciones establece que durante el período de transición para las empresas que no se acogieron a lo dispuesto en la Resolución N° 663 de 2015, es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2015, las cuales “... 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)

Mediante el anterior artículo se indica además que “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)

En relación con el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, la información contable de las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público debe atender a lo señalado en los numerales 4.1.1 y 4.1.2 del Marco Conceptual, en lo relativo a las características fundamentales como atributos esenciales para asegurar la utilidad de la información en función de las necesidades de los usuarios, de las cuales es pertinente mencionar que la información debe ser relevante, es decir, ser “capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios”, siendo material cuando “su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios”, y garantizar la representación fiel de los hechos, lo cual requiere que sea completa, neutral y esté libre de errores.

Adicionalmente, las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera deben maximizarse, conforme a lo dispuesto en el numeral 4.2 del Marco Conceptual, garantizando, entre otros: i) la comparabilidad de la información de la misma empresa de periodos anteriores y con información similar de otras organizaciones, ii) la verificabilidad para ayudar a los usuarios a asegurar la representación fiel de los hechos económicos que pretende representar y iii) la oportunidad de la información con el fin de que pueda influir a tiempo en las decisiones de los usuarios de la información.

Entre tanto, 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, define los errores como “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” (Subrayado fuera del texto).

Cuando se determine que se incurrió en errores de la información de periodos anteriores, el numeral 5.2 de la Norma en mención señala lo siguiente:

“22. La empresa 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.

23. 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.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

(...) 26. 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” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2015 incorpora en el Capítulo VI la Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, cuyo propósito de los estados financieros es “suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos”, siendo una “representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad”.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

Es necesario recordar que no está dentro de las competencias de la CGN pronunciarse al respecto de las decisiones sobre la distribución de las utilidades de las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, toda vez que le corresponde a la Asamblea General de Accionistas de CEDELCA realizar el análisis respectivo de la información financiera de la entidad para tomar las decisiones correspondientes, ni tampoco le corresponde determinar las acciones a seguir con

respecto a los resultados positivos o negativos, obtenidos una vez entrado en aplicación el nuevo Marco Normativo. Como consecuencia de ello, a continuación, se expresa los criterios normativos que deben aplicarse bajo el contexto planteado por la entidad en la reunión del 15 de marzo de 2017 realizada en las instalaciones del ente regulador:

El Artículo 3 de la Resolución en mención estableció que, durante el periodo de transición, las empresas debían aplicar el Régimen de Contabilidad Pública Precedente para todos los efectos legales, lo cual incluye la determinación de las utilidades a distribuir obtenidas durante dicho periodo, y preparar simultáneamente información de acuerdo con el nuevo Marco Normativo para propósitos comparativos con los estados financieros de 2016.

Por otra parte, dado que se debe garantizar la calidad e idoneidad de la información contable presentada en los estados financieros con el propósito de entregar información útil para la toma de decisiones de los usuarios, se debe atender a las características fundamentales de relevancia y representación fiel, y maximizando las características cualitativas que mejoran la utilidad de la información.

En consonancia con lo anterior, debe aplicarse la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2015 y sus modificaciones, la cual establece que, en caso de errores materiales de periodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca, es decir, como si se hubieran incorporado los activos al 1° de enero de 2015, afectando la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación, y no la cuenta de utilidades acumuladas, aun cuando a nivel de registro contable se haya afectado esta última.

Únicamente en el extremo caso que sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del período más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión, revelando en notas a los estados financieros los motivos sobre los cuales fue impracticable, después de agotar todos los recursos para realizar su adecuada presentación.

CONCEPTO No. 20172000024571 DEL 27-04-2017		
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
<i>Contaduría General de la Nación</i>		<i>Régimen de Contabilidad Pública</i>

SUBTEMAS	Separación de responsabilidades entre las áreas de contabilidad y tesorería, en lo relativo a las conciliaciones bancarias.
-----------------	---

Doctor

CARLOS ALBERTO GÓMEZ GARCÍA

Tesorero

Empresa Oficial de Servicios Públicos de Yumbo S.A. E.S.P (ESPY)

Yumbo -Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550000796-2, del día 20 de febrero de 2017, mediante la cual solicita se indique si le corresponde a la tesorería realizar las conciliaciones bancarias o si por el contrario es prudente segregarlo de sus funciones y transferirlo al área de contabilidad para un mejor control.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 3° 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 3° 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).

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 N° 193 de 2016, por la cual se adopta el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

La CGN tiene como función, entre otras, diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, más no pronunciarse sobre los cargos específicos y las responsabilidades de las áreas funcionales de cada entidad, toda vez que son 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, además de implantar los controles necesarios conforme al Procedimiento para la evaluación del Control Interno, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2008.

CONCEPTO No. 20172000024671 DEL 27-04-2017

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	Facultades de la Empresa para seleccionar por Política Contable el método para la elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo

Doctor
ANDRES FELIPE RODRÍGUEZ BUITRAGO
Director financiero
Plaza Mayor Medellín Convenciones y Exposiciones
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500012422, el día 09 de marzo de 2017, mediante la cual consulta si las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro

del público están facultadas para seleccionar por política contable, el método indirecto para la elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo.

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

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual anexo a la Resolución No 414 de 2014 y sus modificaciones, 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 Capítulo VI, señala lo siguiente:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma. 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. (...)

1.1. Finalidad de los estados financieros

3. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la empresa. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado. (...)

1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. 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, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la

empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior. (...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros (...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

38. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la empresa, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable. (...)

1.3.5.1 Presentación

43. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la empresa realizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas. (...)

1.3.5.1.1 Actividades de operación

44. Son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la empresa, así como otras actividades que no puedan calificarse como de inversión o financiación. (...)

46. Los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos en términos brutos. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con 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 No 414 de 2014 y sus modificaciones, la Entidad deberá atender los criterios de la Norma y lo previsto en el numeral 46 del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, donde expresa que los Flujos de Efectivo se presentarán por el método directo.

CONCEPTO No. 20172000027371 DEL 17-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Recursos del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normas que debe aplicar EMSERCHIA para el saneamiento de la cartera.

Doctora
MARTHA AVILA
Jefe de Oficina de Control Interno
E.S.P.EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS SOLIDARIOS DE CHIA -EMSERCHIA
Chía - Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500015492 del 22 de marzo de 2017, en cual presenta los siguientes interrogantes:

“La Empresa de Servicios Públicos Solidarios de Chía EMSERCHIA E.S.P. , cuya naturaleza Jurídica es una Empresa Industrial y Comercial del estado (...) a qué normas debe acogerse para realizar saneamiento contable, específicamente en lo relacionado con cartera?. La empresa estaría obligada a acogerse a las Leyes Ley 716 de 2001, Ley 901 de 2004, y Ley 1066 de 2006 por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública?”

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", establece:

“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, (...)

Por su parte, el Decreto 4473 de 2006, “Por el cual se reglamenta la Ley 1066 de 2006, establece en su artículo 1º. “Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 2º de la Ley 1066 de 2006, deberá ser expedido a través de normatividad de carácter general, en el orden nacional y territorial por los representantes legales de cada entidad”.

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 adoptado mediante la Resolución N° 193 DE 2016 (Antes Resolución N° 357 de 2008 de la CGN, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- c. Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- d. Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- e. Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- f. Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- g. Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- h. Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- i. Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- j. Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

Adicionalmente, el artículo 58 de la misma Resolución, dispone:

“ARTICULO 58. Cronograma. El cronograma de aplicación del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, es el siguiente: Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus

modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementaran el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentaran el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en a fecha que defina la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIONES

Con relación al espectro legal para efectos de los procesos de saneamiento contable de cartera, es pertinente precisar que en las Leyes 716 de 2001 y 901 de 2004, quedaron sin vigencia con la declaratoria de inexecutable del artículo 79 de la Ley 998 de 2005. Con relación a la Ley 1066 de 2006, esta norma dispone la adopción del Reglamento Interno para el manejo de la cartera, previsto en el numeral 1 del artículo 2°, reglamentado por el Decreto N° 4473 de 2006, en el cual se definen los parámetros que la entidad deberá tener en cuenta para tomar la decisión de castigar la cartera, mediante normatividad de carácter general que expida la máxima autoridad o representante legal, por lo tanto corresponde a la entidad adoptar las medidas pertinentes para dar cumplimiento a lo establecido en esta norma legal.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable expedida por la Contaduría General de la Nación, la Empresa de Servicios Públicos Solidarios de chía EMSERCHIA E.S.P, para efectos de sus procesos de sostenibilidad de la calidad de la información contable, debe aplicar lo dispuesto en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible 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”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008, atemperándose a su vez a los criterios establecidos en el Marco Normativo para las Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Recursos del Público.

CONCEPTO No. 20172000026991 DEL 16-05-2017

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	Impacto fiscal por la aplicación del marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no

		captan ni administran ahorro del público
--	--	--

Doctora

SANDY MILENA ORTIZ MORALES

Subdirectora Financiera

Canal Capital

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500009962, del día 01 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“Canal Capital, a partir del 1 de Enero de 2016 para todos los efectos legales, está llevando su contabilidad bajo el marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

Mediante la Resolución 437 de 2015, se estableció la información a reportar, los requisitos y plazos de envío para las entidades públicas sujetas al ámbito de esta resolución, puntualmente en el capítulo 4 INFORMACIÓN HOMOLOGADA A REPORTAR EN EL CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS ESTABLECIDO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN 356 DE 2007, en el artículo 12 ...” Propósito del reporte homologado, donde establece que a partir de marzo 31 de 2016 se debe reportar la información homologada, al Catálogo General de Cuentas (CGN) versión 2007.14 y sus modificaciones, lo anterior con el propósito de adelantar el proceso de consolidación de la información, tomando como base los saldos obtenidos en la aplicación del nuevo marco normativo”.

¿Por lo anteriormente expuesto, solicitamos concepto sobre el impacto que tiene para la entidad el déficit o excedente que presente en una vigencia?

Teniendo en cuenta que la Contabilidad Fiscal que se lleva para efectos tributarios, dicho resultado difiere, en tanto se tengan pasivos por subvenciones y que bajo el nuevo marco normativo estos se conviertan en un ingreso al cierre de año, disminuyendo el déficit o aumentando el excedente según sea el caso.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, establece lo siguiente:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, el artículo 5º de la Resolución N° 437 de 2015 “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación para las entidades públicas sujetas al ámbito de la Resolución 414 del 8 de septiembre de 2014”, indica:

“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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo al proyecto de modernización de la regulación contable pública, la Contaduría General de la Nación (CGN), emite 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, en concordancia con la ley 1314 de 2009 “Por la cual se

regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”.

Considerando lo anterior, la contabilidad válida para todos los efectos legales es la que se genera teniendo en cuenta 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones. En efecto, las Empresas deberán reportar ante la Contaduría General de la Nación (CGN), los hechos económicos en las correspondientes cuentas contenidas en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 y sus modificaciones, para adelantar el balance consolidado de la Nación y visualizar los impactos del nuevo marco normativo a través de los Estados Financieros.

Si bien es cierto que la contabilidad financiera provee información básica necesaria para establecer las obligaciones fiscales, la determinación de las bases gravables y la liquidación de los impuestos debe efectuarse de conformidad con lo preceptuado en la regulación tributaria, si se advierte que entre estas dos dimensiones existen diferencias que deben respetarse, por expresa disposición de la Ley 1314 de 2009. Significa entonces, que los resultados obtenidos por la aplicación de la regulación contable, pueden ser diferentes de los resultados de la aplicación de la regulación tributaria, en tanto se hayan generado por la interpretación correcta de los principios que las enmarcan.

Bajo este contexto, los propósitos de la consolidación contable que adelanta la CGN, no generan en sí mismos, impactos de orden tributario para las entidades que reportan su información contable bajo los parámetros establecidos en la Resolución 437 de 2015.

CONCEPTO No. 20172000028941 DEL 26-05-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos que entrega en administración el municipio de Envigado a Metroplús S.A. para la construcción de tramos del sistema de transporte masivo.

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	Registro contable de los recursos que recibe Metroplús S.A en administración por parte del municipio de Envigado, para la construcción de tramos del sistema de transporte masivo.

Doctor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Profesional Universitario

Alcaldía de Envigado

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500009042, del día 23 de febrero de 2017, en la cual se solicita lo siguiente:

“Los recursos que entrega el municipio de Envigado a Metroplus S.A. (Cod 231205001) para la construcción de los diferentes tramos del sistema de transporte masivo que estarán ubicados en la jurisdicción de nuestro municipio, ¿En qué cuenta deben registrarse?

Nosotros los venimos registrando en la subcuenta 142402- Recursos entregados en administración, cuenta que de acuerdo a la tabla de homologaciones es recíproca, pero la entidad receptora de los recursos, en este caso Metroplus S.A., realiza los registros contables de los dineros recibidos en cuentas de orden acreedoras, por consiguiente no habría reciprocidad.

Les solicito el favor nos de orientación al respecto”.

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

CONSIDERACIONES

a. Régimen de Contabilidad Pública Precedente

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, anexo a la Resolución N° 354 de 2007, 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. (...)

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 otro lado, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la misma resolución, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.
- 2- El valor de los ingresos obtenidos. (...)

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)

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:

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

b. Marco Normativo para 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 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“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

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de las siguientes cuentas:

2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa el valor de los recursos 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)

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:

- 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.” (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:

1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 93 - Acreedoras de control.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el contexto expuesto en su consulta, bajo el Régimen Precedente de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 para las entidades de gobierno, los recursos en efectivo que el municipio entregue a Metroplús S.A. para la construcción de diferentes tramos del sistema de transporte masivo del municipio, deberán ser registrados en la subcuenta 142402- En administración, de la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida afectar la subcuenta correspondiente a la naturaleza de los recursos de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por otro lado, Metroplús S.A., entidad que actúa como administradora de los recursos en calidad de gestora del sistema de transporte masivo, y que se encuentra sujeta actualmente al 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 y sus modificaciones, deberá registrar los recursos de acuerdo con las siguientes opciones:

1. Si la administración de los recursos es llevada a cabo por cuenta propia, es decir, Metroplús S.A. los recibe y ejecuta a su nombre, deberá registrarlos como un pasivo en la cuenta 290201- En administración, de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN

ADMINISTRACIÓN, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponde con la naturaleza de los recursos, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En este caso la empresa deberá reportar a la CGN el pasivo indicado como operación recíproca, para efectos de la eliminación con el reporte de la operación recíproca que deberá reportar el Municipio por el saldo de los recursos entregados en administración.

2. Si Metroplús S.A. administra los recursos del municipio a través de encargos fiduciarios, en los que actúa como fideicomitente, deberá controlarlos mediante cuentas de orden acreedoras, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9308- RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS, afectando también la subcuenta 991510- Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA. En este caso no habría lugar a reporte de operaciones recíprocas a la CGN por parte de ninguna de las dos entidades, dado que la empresa estaría afectando cuentas de orden y el municipio cuentas del estado de situación financiera.

CONCEPTO No. 20172000031131 DEL 16-06-2017

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	Efectos legales de la Resolución N° 414 de 2014 sobre la Ley N° 79 de 1988 y el Decreto N° 2496 de 2015.

Doctor
IVÁN EDUARDO GARZÓN GARCÍA
Representante legal
Cooperativa de Organismos de Salud de Boyacá
Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500026822, del 06 de junio de 2017, mediante el cual solicita conceptuar si la Resolución 414 de 2014 deroga o no permite la aplicación a la Ley 79 de 1988, “mediante la cual se actualiza la legislación cooperativa”, y al Decreto 2496 de 2015, “por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas

de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones”.

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece que:

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

En cuanto a la Ley 298 de 1996, se menciona en su Artículo 4 que:

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

- a. Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b. Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;
- c. Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;
- (...)
- d. Expedir las normas para la contabilización de las obligaciones contingentes de terceros que sean asumidas por la Nación, de acuerdo con el riesgo probable conocido de la misma, cualquiera sea la clase o modalidad de tales obligaciones, sin perjuicio de mantener de pleno derecho, idéntica la situación jurídica vigente entre las partes, en el momento de asumirlas;

- e. Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- f. 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;
- g. Expedir las normas para la contabilización de los bienes aprehendidos, decomisados o abandonados, que entidades u organismos tengan bajo su custodia, así como para dar de baja los derechos incobrables, bienes perdidos y otros activos, sin perjuicio de las acciones legales a que hubiere lugar;
- h. Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado;

(...)

- 5. Determinar las entidades públicas y los servidores de la misma responsables de producir, consolidar y enviar la información requerida por la Contaduría General de la Nación” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Ley 1314 de 2009 establece en su Artículo 6° que:

“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).

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, incorporado mediante la Resolución N° 628 de 2015, establece que:

“5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN CONTABLE PÚBLICA

5.1 Régimen de Contabilidad Pública

(...)

La regulación contenida en los marcos normativos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable.

El RCP está basado en una estructura metodológica para su construcción. La sujeción a una metodología garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este Régimen se fundamenta, además de la autoridad legal, en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la comunidad académica y profesional contable, por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información.

De igual manera, este Régimen incorpora conceptos y criterios de los estándares internacionales de información financiera de mayor aceptación a nivel internacional. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

5.2 Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

(...)

5.2.2 Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público

Este Marco normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Resolución N° 414 de 2014, resuelve, entre otros aspectos, los siguientes:

“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” (subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Dentro del marco legal para expedir regulación contable se observan dos vertientes: Por una parte, las facultades otorgadas Constitucionalmente al Contador General de la Nación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 354 de la carta política, desarrolladas por la Ley N° 298 de 1996 y preservadas por el artículo 6 de la Ley N° 1314 de 2009 y por otra parte las otorgadas a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, según lo estipulado en el mismo artículo 6 de la Ley N° 1314 de 2009.

La Resolución N° 414 de 2014, que ha sido expedida por la CGN bajo el amparo del artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, no deroga ni se contrapone a la aplicación de la Ley N° 79 de 1988, toda vez que ésta última se refiere a aspectos relacionados con la legislación de las cooperativas, mas no a elementos relativos a la Regulación Contable Pública.

Por último, frente al Decreto N° 2496 de 2015, se precisa que si bien éste también se refiere a aspectos contables, desde la perspectiva del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, no se deroga ni se afecta legalmente por la expedición de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, considerando que ambas disposiciones normativas, emitidas por diferentes entidades públicas, contemplan diferentes ámbitos de aplicación, tal como se desprende del artículo 6 de la Ley N° 1314 de 2009.

CONCEPTO No. 20172000029641 DEL 05-06-2017

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	Obligatoriedad de implementar los marcos normativos en las empresas contables públicas

Doctor

OMAR MORENO JARAMILLO

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

555

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500022202, del día 02 de mayo de 2017, en la cual se señala:

“Por medio del presente solicito información sobre la obligatoriedad de implementar las NIIF en las empresas sociales del estado ESE. Indicando fecha de adopción e implementación.”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“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...”

Ahora bien, el artículo 2o de la ley 1314 del 13 de julio de 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”, establece:

“ARTÍCULO 2o. AMBITO 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...”

La Resolución No. 414 de 2014 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones”, resuelve en los siguientes artículos:

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

556

“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 coticen en el mercado de valores, que no capten ni administren ahorro del público y que hayan sido clasificadas como empresas por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Artículo 3°. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres periodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Periodo de transición: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. (...)

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararan 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.

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.

A 31 de diciembre de 2016, las entidades presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a) Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b) Estado de resultados integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1º de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c) Estado de cambios en el patrimonio a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.

d) Estado de flujo de efectivo a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015.” (Subrayados fuera de texto)

No obstante, la Resolución 663 del 30 de diciembre de 2015 “Por la cual se modifica la Resolución No. 414 de 2014”, establece:

“Periodo de aplicación: es el comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, 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:

- a) 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.
- b) Estado de resultados integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.
- c) Estado de cambios en el patrimonio a 1 de enero a 31 diciembre de 2017, comparado con el del 1 de enero a 31 de diciembre de 2016.
- d) 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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La Ley 1314 del 13 de julio de 2009, obliga a las entidades públicas y privadas a llevar la contabilidad conforme a los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, es así como el Contador General de la Nación, haciendo uso de sus facultades otorgadas a través de la Constitución Política de Colombia, expide el 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 No. 414 de 2014, en el cual se acogen totalmente o parcialmente criterios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, y se adoptan otros criterios que atienden a las situaciones particulares de la realidad Colombiana.

En efecto, 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 No. 414 de 2014, establece un cronograma de aplicación el cual es de obligatorio cumplimiento, de acuerdo

a este, las entidades deberán llevar su contabilidad bajo el nuevo marco normativo a partir del periodo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2016. Cabe resaltar que al 1° de enero de 2015, se debió presentar el estado de situación financiera de apertura, el cual no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Ahora bien, mediante la Resolución 663 de 2015, se modificó el cronograma planteado en la Resolución N° 414 de 2014, permitiendo a las Empresas que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud adoptar el cronograma ampliado en un año mediante su Artículo 3, tal como se transcribe en las consideraciones expuestas anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000029681 DEL 05-06-2017

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	Identificación de Entidades y su clasificación

Doctora
ISABEL DAZA MICOLTA
Jefe de Control Interno
Centro de Diagnostico Automotor del Valle
Valle- Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500019912, el día 21 de abril de 2017, mediante la cual consulta:

“Como se identifican las entidades de Gobierno?(Sic) Ustedes colocan un listado de estas entidades pero porque las clasifican así pues puede entenderse que todas las entidades publicas(Sic) son de gobierno. Por ejemplo porque nuestra entidad no es una entidad (Sic) no hace parte de este grupo?”

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

CONSIDERACIONES

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

559

La contaduría está facultada para emisión de Regulación Contable, a través del artículo 6° de la Ley 1314 de 2009, *Reglamentada por el Decreto Nacional 1851 de 2013 y Reglamentada por el Decreto Nacional 302 de 2015*, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, prescribe:

“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”.

En el mes de junio de 2013, la CGN, publicó el documento “Estrategia de Convergencia de la Regulación Contable Pública hacia Normas Internacionales de Información (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)”, que contiene la política de regulación contable pública, que define los siguientes tres (3) modelos de contabilidad: a) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno, b) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores o que no captan ni administran ahorro del público y c) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores o que captan o administran ahorro del público.

En el Capítulo I, Antecedentes, referentes y contextualización de la regulación contable pública, del documento mencionado, establece lo siguiente:

“3. Caracterización del sector público colombiano

La caracterización del sector público se puede llevar a cabo teniendo en cuenta la organización administrativa, jurídica y política de un país o atendiendo a la función que cumplen sus instituciones dentro de la economía. (...)

3.2 Función económica

Los referentes a partir de los cuales se caracteriza el sector público, en virtud de la función que cumplen sus instituciones dentro de una economía, son: el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales (Naciones Unidas, 1993 y 2001) y las Normas Internacionales de

Contabilidad del Sector Público (NICSP) (IFAC, 2011), específicamente, la NICSP 22 que trata el tema de información financiera del gobierno general.

De acuerdo con los documentos señalados, el sector público está conformado por el gobierno general y las corporaciones públicas. El primero abarca las instituciones de gobierno y entidades sin ánimo de lucro que son controladas por el gobierno y que suministran bienes y servicios gratuitamente o los venden a precios de no mercado. El segundo comprende el sector de las corporaciones públicas el cual está controlado, directa o indirectamente, por instituciones de gobierno e incluye las corporaciones, las cuasicorporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que venden bienes o servicios a precios de mercado.

La diferencia entre el gobierno general y las corporaciones públicas radica en la forma como financian los bienes o servicios que ofrecen a la sociedad. Las unidades de gobierno, por lo general, no venden ningún producto o servicio; por ende, sus ingresos provienen, directa o indirectamente, de impuestos o transferencias; mientras que las corporaciones tienen como fuente principal de financiación la venta de bienes o prestación de servicios a precios de mercado.

Una institución se clasifica como parte del gobierno general si la totalidad o la mayor parte de los bienes o servicios que provee se suministra gratuitamente o se venden a precios de no mercado; de lo contrario, se clasifica como corporación pública. Sin embargo, algunas corporaciones pueden obtener ingresos por transferencia de recursos del gobierno. En este caso, si la mayor parte de la financiación se obtiene por esta vía, se clasifican como entidades de gobierno. De acuerdo con el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, las corporaciones públicas que venden bienes o servicios a precios de mercado y cuyos únicos beneficiarios son instituciones gubernamentales, se consideran entes auxiliares y se incluyen en la institución gubernamental correspondiente. En el gobierno general, confluyen diferentes instituciones que constituyen una sola unidad la cual abarca actividades fundamentales de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial. En el poder ejecutivo, los ministerios (a nivel nacional) y las gobernaciones y alcaldías (a nivel territorial) son instituciones gubernamentales, así como las entidades controladas por ellas, las cuales se financian, principalmente, con recursos asignados en el presupuesto. Se pueden citar como ejemplo los establecimientos públicos, las superintendencias y las unidades administrativas especiales.

Las corporaciones incluyen las cuasicorporaciones y las entidades sin ánimo de lucro que son productoras en condiciones de mercado. Las corporaciones son conocidas habitualmente como empresas públicas, es decir, entidades que venden bienes o servicios a precios de mercado y que están controladas directa o indirectamente por el gobierno. Por su parte, las cuasicorporaciones son instituciones que jurídicamente, no se han creado

como empresas, es decir, son instituciones del gobierno pero actúan como si fuesen corporaciones porque, entre otras razones, cobran un precio de mercado por un producto o servicio; se administran y funcionan en forma similar a una empresa; y tienen recursos propios. (...)

Las corporaciones se clasifican en corporaciones públicas financieras y corporaciones públicas no financieras.(..)

De conformidad con lo anterior, el sector público está conformado por instituciones de diferente índole, algunas financiadas (directa o indirectamente) con recursos del presupuesto y otras, que se autofinancian al producir bienes y servicios en condiciones de mercado, lo cual las asimila a entidades privadas. En consecuencia, desde la perspectiva de la función económica, se establece una distinción al interior de las entidades del sector público, diferenciando entidades de gobierno y empresas. Dicha clasificación es determinante para efectos de establecer el modelo de contabilidad que les es aplicable. (...)

4.1. La regulación de la contabilidad pública:

Una aproximación a diferentes enfoques en el contexto internacional De acuerdo con los criterios definidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas (Fondo Monetario Internacional, 2001), las entidades que conforman el sector público se clasifican en Gobierno General y en Corporaciones (Empresas). (...)

4.4 Direccionamiento de la convergencia en el sector privado

En relación con los avances de la regulación del sector privado, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), como organismo de normalización técnica, inició el proceso de convergencia hacia normas de contabilidad de aceptación mundial con la promulgación del plan estratégico en diciembre de 2010, el cual fue modificado en junio de 2011 y en julio de 2012. La propuesta de direccionamiento estratégico clasifica los usuarios en tres grupos conformados a partir de criterios tales como la participación con carácter de emisores en el mercado de valores, el interés público, el tamaño de las entidades, y el nivel de ingresos y operaciones. La regulación del primer grupo se orienta a la aplicación plena de las Normas Internacionales de Información Financiera. Para el segundo grupo, se aplica el modelo NIIF PYMES, y para el tercer grupo, se aplica una contabilidad simplificada, estados financieros y revelaciones abreviadas.

Por su parte, en el capítulo II, Política de Regulación Contable Pública, señala:

1. Aspectos generales (...)

1.2 Modelos de contabilidad financiera aplicables por las entidades bajo el ámbito del régimen de contabilidad pública. (...)

Dada la diferencia entre la función económica y los modelos internacionales de contabilidad aplicables para empresas y entidades de gobierno, así como la prevalencia de la satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información financiera, la Contaduría General de la Nación considera pertinente separar los modelos de contabilidad de acuerdo con la función económica.(...)

Las anteriores conclusiones y demás consideraciones conllevan a la Contaduría General de la Nación a plantear la separación de modelos contables, así: 1) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno; 2) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público; y 3) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público, los cuales serán parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública.

1.2.1 Modelo de contabilidad para entidades de gobierno

El modelo de contabilidad para entidades de gobierno debe ser aplicado por las instituciones que, de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, producen bienes o prestan servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; estas entidades, generalmente, financian sus operaciones con impuestos y transferencias. (...)

1.2.2 Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público

Este modelo de contabilidad debe ser aplicado por las empresas que no emitan valores, o que no captan ni administran ahorro del público, y que de acuerdo con la función económica que desarrollan dentro del sector público, lleven a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios. (...)

1.2.3 Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público

Corresponde al marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual fue incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 051 del 11 de febrero de 2013. Este modelo debe ser aplicado, en las condiciones y plazos definidos en esa Resolución, por las por las empresas que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 2. (...)

El modelo de contabilidad definido obedece a la existencia de empresas de propiedad estatal que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público; que incursionan crecientemente como inversionistas en mercados globalizados a través de la adquisición de empresas o de la participación en filiales; y que compiten con empresas del sector privado nacionales o internacionales en condiciones de mercado. (Subrayados fuera del texto)

Por otro lado, el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades (integrada por la Dirección General de Política Macroeconómica, la Dirección General de Presupuesto y la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; el Banco de la República, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística; la Contraloría General de la República y la Contaduría General de la Nación) llegó a acuerdos en cuanto a la clasificación de las entidades que conforman el sector público colombiano, los cuales están consignados en actas de la mesa de entidades y del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas y que para dicha clasificación se tomaron como referencia los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas y en el documento técnico elaborado por la Dirección de Política Macroeconómica. (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, la Contaduría General de la Nación (CGN), en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y publicó, 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, que contiene la propuesta de política de regulación contable pública, la cual se socializó en las principales ciudades del país.

El documento, 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, explica que por la diferencia, entre la función económica y los modelos internacionales de contabilidad aplicables para Empresas y Entidades de Gobierno se consideró pertinente separar los modelos, y plantearlos, así: 1) Modelo de contabilidad para entidades de gobierno; 2) Modelo de contabilidad para empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público; y 3) Modelo de contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Respondiendo a su inquietud frente a la identificación de las entidades de gobierno, se realiza de acuerdo con su función económica. Si la Entidad producen bienes o prestan servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos, se aplica el Modelo para Gobierno. Si por el contrario, llevan a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios, pertenecen al modelo de Empresas no emisoras de valores, o que no captan ni administran ahorro del público. Y las que acceden al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público, son del modelo contabilidad para empresas emisoras de valores, o que captan o administran ahorro del público.

Ahora bien, como resultado del proyecto expuesto, la CGN, emitió los tres Marcos Normativos que se implementarían, a través de las siguientes Resoluciones:

- Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, que incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual es aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores o captan o administran ahorro del público. (Derogada por la Resolución N° 037 de 2017 del 07 de febrero de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público).
- Resolución 414 de 2014 y sus modificatorias, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, 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 empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público.
- Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, 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 aplicable a Entidades de Gobierno.

Referente al listado de clasificación, el Comité interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas, a través de la mesa de entidades, llegó a acuerdos para la clasificación de las entidades que conforman el sector público colombiano, en la que se tomaron como referencia los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas y en el documento técnico elaborado por la Dirección de Política Macroeconómica.

En este contexto, dentro del listado denominado ENTIDADES SUJETAS AL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN No. 414 DE 2014 Y SUS MODIFICACIONES, se encuentra el Centro de Diagnóstico Automotor del Valle Ltda., por ser una Empresa societaria que deriva el 95% de sus ingresos de la venta de servicios, tal como puede observarse en los reportes contables presentados a la Contaduría General de la Nación y cumple con las demás características definidas en el artículo 2° de esa Resolución.

CONCEPTO No. 20172000029691 DEL 05-06-2017

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	Interpretación de los aportes realizados por la Armada Nacional a COTECMAR y soportados mediante Escritura Pública 0155 de 2008. Validez de las consideraciones realizadas por la Contraloría General de la República (CGR). Retroactividad de los registros.

Doctora

MARGARITA ROCIO CARREÑO BENAVIDES

Gerente Financiera y Administrativa

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

Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500019712, del día 17 de abril de 2017, en la cual se señala:

“(…)

1. ¿Consideran que los hechos económicos realizados entre el MDN – Armada Nacional y COTECMAR, soportados en la Escritura Pública 0155 de 2008 debían ser interpretaciones contablemente como la sustitución del total de los aportes de la Armada Nacional por los bienes que se entregaban en ese acto jurídico y se definían como únicos aportes realizados a la Corporación?

2. ¿Es procedente la observación de la CGR sobre el tratamiento de los aportes en industria de la Armada Nacional en COTECMAR y debería proceder la Corporación a disminuir los aportes del Ministerio de Defensa en razón de los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación del 2000 al 2010?, si es el caso, ¿Cómo sería la dinámica contable de este movimiento?

3. Dado que los conceptos 20084-11734 y 200810-119598 emitidos por la Contaduría General de la Nación con anterioridad al año 2010 indicaban el manejo de los Aportes en Industria del MDN- Armada Nacional como parte del Capital Fiscal de COTECMAR ¿Con la emisión del concepto 20106-144152 del 31 de agosto de 2010 la Corporación debió interpretar que el tratamiento indicado en el presente documento era de carácter retroactivo, es decir, se debió realizar algún tipo de ajuste para las partidas registradas como Capital Fiscal de acuerdo con el tratamiento contable establecido en su momento por los conceptos 20084-11734 y 200810-119598?”

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

CONSIDERACIONES

La Constitución política de Colombia de 1991, prescribe:

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

Asimismo, 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:

- 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;

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;

(...)”

Ahora bien, la sentencia de la Corte Constitucional con número de expediente C-487/97, señala:

“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado. Esos poderes, “de imposición y de mando”, reclaman para ser efectivos facultades de inspección y de sanción como las consagradas en los literales q y t del artículo 4 de la ley 298 de 1996, las cuales deben ser reguladas por la ley, a través de las cuales el organismo rector, en este caso la Contaduría, pueda verificar y exigir, de ser el caso coercitivamente, el cumplimiento oportuno y pertinente de las normas y directrices que expida en cumplimiento de sus funciones, pues los errores o inconsistencias en el desarrollo de los procedimientos que ella determine, como se dijo, no solo afectarían la contabilidad de la entidad inspeccionada, sino que distorsionarían el escenario contable nacional acarreando graves consecuencias para el país. Esas facultades de inspección y de sanción, que deben ser objeto de regulación especial por parte del legislador, o en su defecto remitirse a las disposiciones generales de la ley (Código Único Disciplinario), en el caso que se analiza, se limitan al ámbito administrativo, por eso las otorgó el legislador, de conformidad con el texto de las disposiciones impugnadas, exclusivamente para verificar el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, lo que indica que en ningún caso invaden materias o espacios atribuidos por el Constituyente a otros organismos del Estado.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1

De conformidad con lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996 la CGN no tiene competencia legal para pronunciarse sobre la interpretación del alcance pretendido en la Escritura pública N° 0155 del 25 de enero de 2008, pues su competencia corresponde a la interpretación de las normas por ella misma expedidas.

Preguntas 2 y 3

La Contaduría General de la Nación (CGN) no se pronuncia directamente sobre los dictámenes de la Contraloría General de la República (CGR), sino que señala los procedimientos que considera pertinentes.

Para el caso expuesto, los registros que la entidad haya efectuado con anterioridad al concepto 20106-144152, y con base en los conceptos 20084-111734 y 200810-119598, no deben ser objeto de ajuste alguno, toda vez que ellos tienen carácter vinculante desde la fecha de su expedición hasta la fecha en que fueron derogados por el concepto 20106-144152, el cual no tiene efectos retroactivos sino prospectivos.

CONCEPTO No. 20172000029751 DEL 05-06-2017

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	Responsables de firmar los Estados Financieros con corte 31 de diciembre

Doctora
DORELY CHAPARRO CHAPARRO
Contador
Sogamoso – Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500002682, el día 26 de enero de 2017, en la cual consulta lo siguiente:

“...Quien debe firmar los Estados Financieros correspondientes al corte 31 de diciembre de 2016, de acuerdo a la siguiente situación, yo venía desempeñando el cargo de contador nombrado en planta temporal hasta 31 de diciembre, y el día 29 de diciembre recibo la noticia que no renovaban el nombramiento, sino que terminaban el cargo y nombraron a partir del 2 de enero a otro contador por contrato de servicios. Por lo que procedí a hacer entrega del cargo el día 2 de enero sacando un balance de comprobación a fecha 30 de diciembre día último hábil del 2016. La pregunta va a que a la fecha de entrega del cargo aún no se había registrado toda la

Información necesaria para hacer el proceso de cierre de la vigencia 2016, el sistema de contabilidad es manejado por módulos los cuales siguieron trabajando en enero con fecha 30 de diciembre y hoy aún no se ha hecho cierre de la vigencia 2016. El Gerente de la E.S.E me está exigiendo que debo presentar estados financieros con corte a diciembre de 2016, por favor asesóreme de que debo hacer ya que no puedo sacar estados financieros sin tener toda la información y además han venido incluyendo información con fecha 30 de la cual no puedo dar fe.”

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 361 del Marco Conceptual, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a los Estados, Informes y Reportes Contables prescribe:

“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 del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, en cumplimiento de las Normas Técnicas Relativas a los Estados, Informes y Reportes Contables del Régimen de Contabilidad Pública; los Estados Contables de la Entidad representan la situación financiera, económica, social y ambiental de la misma, y deben ser certificados con la firma del representante legal y del contador público responsable de su preparación.

En consecuencia, quien debe firmar los Estados Contables correspondientes al corte 31 de diciembre de 2016, son el Representante legal y el Contador que los hubiere preparado, independiente de la fecha de su vinculación a la entidad.

CONCEPTO No. 20172000042221 DEL 17-07-2017

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	Contabilidad llevada en tablas de Excel

Señor

RUBEN SÁNCHEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026842, del día 06 de junio de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“En una empresa de servicios públicos domiciliarios, viene haciendo su contabilidad de NIIF bajo Resolución 414, en unas tablas de excel.

Leyendo la Resolución 414 no estipulan que dicha contabilidad deba hacerse en un software.

Esto tiene alguna dificultad, a sabiendas que todo lo que se tiene organizado bajo dicha resolución y con soportes legales, y que se está cumpliendo con los informes de CGN.

En caso de adquirir el software que permita migrar a dicha contabilidad se puede iniciar con saldos de diciembre 31 de 2016 de acuerdo a la contabilidad informada en dicha fecha?”

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

CONSIDERACIONES

El Proceso contable y sistema documental contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, indica:

“3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la

Contaduría General de la Nación

Régimen de
Contabilidad
Pública

571

información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

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

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

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

3.3 Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

4 CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

4.1 Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece:

“3.2.3 Sistema documental

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

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal

(Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

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, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.
- b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.
- c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.
- d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, le corresponde a la entidad estructurar el sistema documental contable de tal manera que le permita garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe quedar debidamente contemplado en sus manuales y políticas contables. Así mismo, se deben establecer controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar si una herramienta informática como Excel cumple con los anteriores lineamientos, realizar las justificaciones correspondientes y plasmarlas por escrito en sus manuales y políticas, junto con los procedimientos y controles

adoptados por la entidad para garantizar la inalterabilidad, seguridad, tenencia y conservación de la información financiera. De igual manera, le corresponde evaluar si migra al nuevo software contable toda la información financiera por los años en que se usó las tablas de Excel o a partir de los saldos a 31 de diciembre de 2016, siempre garantizando que la decisión tomada garantice los lineamientos expuestos anteriormente.

CONCEPTO No. 20172000036551 DEL 10-07-2017

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	Periodicidad de presentación y publicación de Estados Financieros

Doctor

JOSÉ GABRIEL SILVA BARROS

Subdirector Financiero y Contable del ICES

Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación - ICES

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500017112, del día 29 de marzo de 2017, en la cual se señala:

“1) ¿Cuál reglamentación debe atender y con que periodicidad debe presentar y publicar Estados Financieros nuestra entidad, teniendo en cuenta que en la actualidad se encuentran vigentes las siguientes normas incorporadas en el Régimen de Contabilidad Pública y el Código Disciplinario Único, expedido a través de la Ley 734 de 2002?

2) ¿La Contaduría General de la Nación, ha reglamentado las fechas para la presentación y publicación de estados financieros mensuales de enero y febrero de 2017, términos a los cuales deben sujetarse las entidades contable publicas bajo el ámbito de la Resolución 414 de 2014?

3) En caso de no existir reglamentación al respecto, ¿las entidades pueden fijar su calendario de presentación y publicación, teniendo como referente los plazos previstos

para la presentación de informes trimestrales a la Contaduría General de la Nación, de la categoría información contable pública (Sic) de convergencia, sistema a (Sic) CHIP?”

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

CONSIDERACIONES

El numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 “por la cual se expide el Código Disciplinario Único”, indica:

“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.”

Asimismo, la ley 1712 de 2014, “Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones”, decreta en los siguientes artículos:

Artículo 2°. Principio de máxima publicidad para titular universal. Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley.

Artículo 3°. Otros principios de la transparencia y acceso a la información pública. En la interpretación del derecho de acceso a la información se deberá adoptar un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, así como aplicar los siguientes principios: (...)

Principio de la calidad de la información. Toda la información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, deberá ser oportuna, objetiva, veraz, completa, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles para los solicitantes e interesados en ella, teniendo en cuenta los procedimientos de gestión documental de la respectiva entidad. (...)

Principio de la divulgación proactiva de la información. El derecho de acceso a la información no radica únicamente en la obligación de dar respuesta a las peticiones de la sociedad, sino también en el deber de los sujetos obligados de promover y generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público, de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, atendiendo a límites razonables del talento humano y recursos físicos y financieros. (...)

Artículo 5°. Ámbito de aplicación. Corregido por el art. 1, Decreto Nacional 1494 de 2015. Las disposiciones de esta ley serán aplicables a las siguientes personas en calidad de sujetos obligados:

a) Toda entidad pública, incluyendo las pertenecientes a todas las Ramas del Poder Público, en todos los niveles de la estructura estatal, central o descentralizada por servicios o territorialmente, en los órdenes nacional, departamental, municipal y distrital;
(...)

Artículo 7°. Disponibilidad de la Información. En virtud de los principios señalados, deberá estar a disposición del público la información a la que hace referencia la presente ley, a través de medios físicos, remotos o locales de comunicación electrónica. Los sujetos obligados deberán tener a disposición de las personas interesadas dicha información en la Web, a fin de que estas puedan obtener la información, de manera directa o mediante impresiones. Asimismo, estos deberán proporcionar apoyo a los usuarios que lo requieran y proveer todo tipo de asistencia respecto de los trámites y servicios que presten. (...)

Artículo 11. Información mínima obligatoria respecto a servicios, procedimientos y funcionamiento del sujeto obligado. Todo sujeto obligado deberá publicar la siguiente información mínima obligatoria de manera proactiva: (...)

e) Todos los informes de gestión, evaluación y auditoría del sujeto obligado; (...)

Artículo 12. Adopción de esquemas de publicación. Todo sujeto obligado deberá adoptar y difundir de manera amplia su esquema de publicación, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. El esquema será difundido a través de su sitio Web, y en su defecto, en los dispositivos de divulgación existentes en su dependencia, incluyendo boletines, gacetas y carteleras. El esquema de publicación deberá establecer:

a) Las clases de información que el sujeto obligado publicará de manera proactiva y que en todo caso deberá comprender la información mínima obligatoria;

b) La manera en la cual publicará dicha información;(...)

e) La periodicidad de la divulgación, acorde a los principios administrativos de la función pública. (...) (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Decreto Nacional 103 de 2015, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1712 de 2014 y se dictan otras disposiciones, resuelve: “(...)

Artículo 3°. Estándares para publicar la información. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través de la estrategia de Gobierno en Línea expedirá los lineamientos que deben atender los sujetos obligados para cumplir con la publicación

y divulgación de la información señalada en la Ley 1712 de 2014, con el objeto de que sean dispuestos de manera estandarizada.

Artículo 4°. Publicación de información en sección particular del sitio web oficial. Los sujetos obligados, de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en la página principal de su sitio web oficial, en una sección particular identificada con el nombre de “Transparencia y acceso a información pública”, la siguiente información:

(1) La información mínima requerida a publicar de que tratan los artículos 9°, 10 y 11 de la Ley 1712 de 2014. Cuando la información se encuentre publicada en otra sección del sitio web o en un sistema de información del Estado, los sujetos obligados deben identificar la información que reposa en estos y habilitar los enlaces para permitir el acceso a la misma”. (Subrayados fuera del texto)

En cuanto a los estándares para publicación y divulgación de información, la Resolución 3564 de 2015, “Por la cual se reglamentan los artículos 2.1.1.2.1.1, 2.1.1.2.1.11, 2.1.1.2.2.2, y el parágrafo 2 del artículo 2.1.1.3.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015”, decreta: “(...)

ARTÍCULO 3°: ESTANDARES PARA PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Los sujetos obligados deberán atender a los lineamientos para publicación y divulgación de la información, establecidos en el anexo 1 de la presente resolución. (...)

Anexo 1

Estándares para publicación y divulgación de información

De conformidad con lo establecido en la Ley 1712 de 2014, atendiendo los mandatos del título 1 de la parte 1 del libro 2 del Decreto 1081 de 2015, “Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República” y atendiendo los postulados de la estrategia de Gobierno en Línea establecida en el título 9 capítulo 1 del Decreto 1078 de 2015, los sujetos obligados por el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014 deben publicar en su sitio web las siguientes categorías de información: (...)

5.3. Estados financieros: El sujeto obligado debe publicar los estados financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo, para los sujetos obligados que aplique”. (Subrayados fuera del texto)

Ahora bien, el referente teórico y metodológico de la Regulación Contable Pública contenido en el anexo a la Resolución N° 628 de 2015, en los siguientes numerales prescribe:

“5.2. Estructura del Régimen de Contabilidad Pública

Por lo anterior, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por los siguientes elementos: a) Referente teórico y metodológico de la regulación contable pública; b) Marco normativo para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público; c) Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; d) Marco normativo para entidades de gobierno; e) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable y f) Procedimientos transversales.

5.2.5. Procedimientos transversales

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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002”, en los siguientes numerales establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados

financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación.

3.3 Publicación

El estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, deberán ser firmados por el Representante legal y el Contador de la entidad incluyendo los datos de nombres y números de identidad y, en el caso del Contador, el número de la tarjeta profesional.

Los informes financieros y contables mensuales se publicarán, como máximo, en el transcurso del mes siguiente al mes informado, excepto los correspondientes a los meses de diciembre, enero y febrero, los cuales se publicarán, como máximo, en el transcurso de los dos meses siguientes al mes informado. La entidad definirá las fechas de publicación de los informes financieros y contables mensuales dentro de los plazos máximos establecidos.

La publicación de los informes financieros y contables mensuales se deberá realizar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten.

ARTÍCULO 2º. 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, tiene aplicación a partir del 12 de enero de 2018 y deroga las disposiciones que le sean contrarias.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, 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 y sus modificaciones, prescribe en su numeral 5°:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

En materia de reporte de información contable a la CGN, el artículo 30 de la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, establece:

“ARTÍCULO 30º. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS. A partir del corte de diciembre de 2016, las empresas deberán reportar al final de cada periodo contable el juego completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría información Contable Publica – Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Publica (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las empresas deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Publica, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución No. 138 del 28 de abril de 2017 “Por la cual se prorroga el plazo indicado en la Resolución No. 706 de diciembre 16 de 2016 (modificada por la Resolución No. 043 de febrero 8 de 2017 y 097 de marzo 15 de 2017), para el reporte de la información financiera, económica, social y ambiental a través del Sistema Consolidador de Hacienda de Información Pública – CHIP, correspondiente al periodo enero – marzo de 2017”, menciona:

“ARTÍCULO 1". Prorrogar el plazo de presentación de la información financiera, económica, social y ambiental a través del CHIP, indicado en el artículo 16 de la Resolución No. 706 de diciembre 16 de 2016 y sus modificaciones, para la categoría Información Contable Pública, correspondiente al período enero - marzo de 2017, hasta mayo 15 del presente año...” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, las normas para la presentación de estados financieros y revelaciones contenidas en 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

1.2. Conjunto completo de estados financieros

“5. 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, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando

reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las entidades públicas sometidas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública tienen por una parte la obligación de preparar y presentar en lugar visible y de acceso público información contable mensual, según lo regulado por la Resolución N° 182 de 2017, como desarrollo de lo estipulado en el numeral 36 del Artículo 34 de la Ley N° 734 de 2002, para lo cual debe observarse lo preceptuado en la Ley N° 1712 de 2014 y su reglamentación; y por otra parte la obligación de reportar información a la CGN de acuerdo con los requisitos y los plazos estipulados en la Resolución N° 706 de 2016, contexto sobre el cual se resuelve su consulta en los siguientes términos:

Pregunta 1

De conformidad con la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 la Empresa deberá preparar los informes financieros y contables, conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados o el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, con corte mensual, a fin de que sean publicados mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social. En ese sentido, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley 1712 de 2014, el Decreto Nacional N° 103 de 2015 y la Resolución N° 3564 de 2015 emitida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Los informes financieros y contables mensuales en ningún caso reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, *bien sea de los estados contables básicos de final de período como de los estados contables intermedios*, regulados en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, que para el caso tratado corresponderán a los preparados conforme al 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 y sus modificaciones.

La anterior información deberá cumplir con los requerimientos de contenido preceptuados en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución N° 182 de 2017 y sus modificaciones, advirtiendo que las notas a los informes financieros y contables mensuales se presentarán solamente cuando durante el correspondiente mes se hayan

suscitado hechos económicos no recurrentes y que tengan un efecto material en la estructura financiera de la entidad, revelando en forma detallada las partidas más representativas que afectaron los informes financieros y contables del mes, razón por la cual no tienen las mismas connotaciones de las notas exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

Pregunta 2 y 3

La CGN reglamentó mediante la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017 los plazos generales para la publicación de los Estados Financieros, estableciendo una periodicidad mensual, con excepción de los meses de diciembre, enero, febrero para los cuales otorga dos meses de plazo para su publicación. Dentro de estos plazos genéricos, cada entidad podrá formular su propio cronograma de publicación, sin exceder los plazos máximos.

Ahora bien, la publicación en la página Web de la Entidad, a que hace referencia el Anexo 1 de la Resolución N° 3564 de 2015 del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, correspondiente a los Estados Financieros de al menos las dos últimas vigencias con corte a 31 de diciembre del año respectivo, deben cumplir todos los requisitos de fondo y de forma preceptuados en la norma de presentación de Estados Financieros que correspondan al Marco normativo que le aplique a la entidad respectiva y a lo preceptuado en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución 182 de 2017 y sus modificaciones.

Por otra parte, para efectos del reporte a la CGN, la entidad deberá atender los plazos indicados en la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones. Para el caso específico del año 2017, la Resolución N° 138 del 28 de abril de 2017, prorroga el plazo inicialmente establecido en la Resolución N° 706 del 16 de diciembre de 2016, y en efecto, para la presentación de la información financiera, económica, social y ambiental correspondiente al período de enero a marzo de 2017, se debe realizar el 15 de mayo del mismo año, siguiendo los parámetros determinados para la transmisión a través del sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

CONCEPTO No. 20172000036691 DEL 11-07-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

3	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	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

4	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Riesgo de índole contable al clasificar los hechos económicos en cuentas inadecuadas.

Doctora

GLORIA INÉS VALENCIA ARANGO

Contadora Pública

Envigado - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500020722, del día 25 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“De conformidad con el numeral 2.2. Situaciones que ponen en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información del Anexo de la Resolución 357 de 2008, entre dichas situaciones se incluye la utilización inadecuada de cuentas que tienen el propósito registrar hechos diferentes al realizado. Así mismo, el numeral 3.1 Identificación

de factores de riesgo del anexo que acompaña la Resolución 193 de 2016, determina como factor de riesgo la utilización inadecuada de cuentas y subcuentas.

Dado que en ambos anexos no se aclara si dicha utilización tiene algún tipo de condicionamiento, para efectos de considerar tales situaciones como factor relevante al momento de emitir opinión sobre la información contable de una entidad, se solicita su concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Solo se configura este tipo de riesgo cuando, por ejemplo, se contabiliza un activo como un gasto, o un pasivo en cuenta de patrimonio o de ingreso?

2. ¿Se debe considerar para los siguientes ejemplos, que se configura el riesgo de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, o por el contrario se debe determinar que es sólo una “RECLASIFICACIÓN” y por tanto no se materializa el factor de riesgo mencionado en ambas resoluciones?

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la subcuenta de 240101 “Pasivo Proveedores de Bienes y Servicios Nacionales”, los siguientes pasivos, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Aportes parafiscales, códigos 242519 y 242520
- b. Honorarios asesores legales, código 242552
- c. Dividendos por pagar, código 242503
- d. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, código 2440.

En situaciones en las que se registran, por ejemplo, en la Clase 7 “Costos de producción”, los gastos de carácter administrativo, que según el Plan de Cuentas de la entidad tienen los siguientes códigos:

- a. Intereses moratorios, Grupo 58
- b. Honorarios asesores legales, cuentas 5111 y 5211
- c. Contribuciones, tasas o impuestos por pagar, cuentas 5120 y 5220.

(...) 3. ¿A partir de cuál nivel de código se configura o materializa el factor de riesgo objeto de esta consulta?”

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

CONSIDERACIONES

Régimen Precedente

El procedimiento para la implementación y evaluación de control interno, anexo a la Resolución N° 357 de 2008, menciona que el riesgo de índole contable “Representa la

posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la probabilidad de afectar o impedir el logro de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales no se incluyan en el proceso contable o, habiendo sido incluidos, no cumplan con lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

En este mismo documento, se menciona que una de las actividades para llevar a cabo la etapa de reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones, es la clasificación; por medio de la cual "se determina en forma cronológica, su clasificación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica."

Además, en este procedimiento se establece 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 de texto)

Nuevo Marco Normativo

Por su parte el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece lo siguiente con respecto al riesgo de índole contable:

"Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública."

Por otro lado señala que "Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades

adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. La utilización inadecuada de cuentas, pone en riesgo la presentación de la información con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información, del cual habla el Procedimiento de Control Interno Contable anexo a la Resolución N° 357 de 2008 y las características fundamentales de la información de relevancia y representación fiel, mencionadas en anexo a la Resolución N° 193 de 2016, en los casos en que se incurra en imprecisiones de orden conceptual que desvirtúen la esencia de los hechos económicos contabilizados. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que las denominaciones de rubros contables específicas, prevalecen frente a las denominaciones genéricas.
2. Los ejemplos por usted mencionados, deberá evaluarlos de conformidad con los criterios mencionados en el punto inmediatamente anterior.
3. El riesgo que se genera al utilizar inadecuadamente el Catálogo General de Cuentas cuando se clasifican los hechos económicos, podría materializarse a partir del mínimo nivel de información que la entidad presente a los usuarios de la información. Es importante resaltar, que el criterio profesional es fundamental para medir el grado de riesgo de índole contable que podría existir en la entidad si se clasifica un hecho económico de manera incorrecta, y los efectos que este error tendría en los estados financieros y por ende en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20172000061241 DEL 22-09-2017

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	Estados financieros a reportar a la CGN, en formato PDF, a través del sistema consolidador de hacienda pública – CHIP, por Empresas no cotizantes

Doctora
BLANCA LUCIA SANCHEZ ARIAS
Técnico Operativo-Auditor
Contraloría General de Risaralda
Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500036882 del 11 de agosto de 2017 en el cual formula la siguiente consulta:

(...)

“En el artículo 5° de la Resolución No. 437 de agosto 12 de 2015, se establecía que el Propósito del Reporte de la información contable a partir del corte a 31 de marzo de 2016, correspondía a la información a utilizar para todos los efectos legales.

Con la expedición de la Resolución No. 706 de 2016, quedó derogada la Resolución 437 de 2015, sin que se mencione en el artículo 25 el propósito del reporte de la información financiera reportada en la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, por lo tanto, me permito realizar las siguientes consultas:

Para dar cumplimiento a las disposiciones de los artículos 4 y 6 de la Resolución No. 706 de 2016 Categoría Información Contable Pública y Categoría información Contable Pública - Convergencia respectivamente, la entidad debía reportar en PDF los estados contables que hacen parte de cada categoría, es decir preparar dos juegos completos de Estados Financieros uno bajo el nuevo marco normativo y otro bajo norma local? o podía enviar en ambas categorías el mismo juego de Estados Financieros? o cual tenía que enviar para cada categoría?

Adicionalmente si la entidad preparó dos juegos completos de estados financieros en 2016 uno bajo el nuevo marco normativo y otro bajo norma local, ambos fueron certificados, sobre que estados financieros se debe dictaminar?”

En los siguientes términos se resuelve su consulta:

CONSIDERACIONES

El artículo 38 de la ley 734 de 2002, expresa:

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto).

En materia de reporte de información contable a la CGN, la Resolución N°706 de 2016 “por la cual se establece la Información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación”, en relación con las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público incluidas en el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en los artículos 4°, 5°, 6°,7°,25°, 26° y 30, señalan:

“Artículo 4°. Categoría información contable pública. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

Artículo 5°. Formularios de la categoría información contable pública. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

Artículo 6°. Categoría información contable pública - convergencia. Se relaciona con la información financiera de carácter contable que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas, en aplicación de los nuevos marcos normativos.

Artículo 7°. Formularios de la categoría información contable pública - convergencia. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran teniendo en cuenta la agrupación de conceptos y variables, en aplicación de los nuevos marcos normativos. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA

CGN2015_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS_

CONVERGENCIA CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados financieros de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

“Artículo 25. Categoría información contable pública - convergencia. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2016, en la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, corresponde a lo señalado en los artículos 6°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA, 7°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA- CONVERGENCIA y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución, preparada de acuerdo con el marco normativo establecido en la resolución número 414 de 2014 y modificaciones.

Artículo 26. Categoría información contable pública - convergencia, homologada. Las empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública - Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución. (Subrayado fuera de texto)
(...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar 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 y reportados en la categoría Información Contable Pública - Convergencia. (Subrayado fuera de texto)
(...)

ARTÍCULO 30º. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS. A partir del corte de diciembre de 2016, las empresas deberán reportar al final de cada periodo contable el juego completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública – Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las empresas deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la norma para la presentación de estados financieros y revelaciones contenidas en 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, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, señala:

1.2. Conjunto completo de estados financieros

“5. 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, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que las entidades públicas sometidas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública tienen la obligación de reportar información a la CGN de acuerdo con los requisitos y los plazos estipulados en la Resolución N° 706 de 2016.

Bajo este contexto, con relación al interrogante sobre los estados financieros a reportar, las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público deberán enviar en archivo PDF, un juego completo de Estados Financieros, a partir del 31 de diciembre de 2016, y con proyección permanente, a través de la Categoría Información Contable Pública– Convergencia, en tanto que a través de la

Categoría de la Información Contable Pública, con carácter excepción, deberán reportar el mismo juegos de Estados Financieros pero únicamente para los cortes al 31 de diciembre de 2016 y 2017, igualmente en archivo PDF.

El juego completo se compone de: 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, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.”

El propósito del reporte de esta información es viabilizar tanto la obligación a cargo del Contador General de la Nación prescrita en el artículo 354 de la Constitución Política sobre la elaboración del Balance General de la Nación, bajo la actual coyuntura de cambio normativo, así como estructurar desde un principio el reporte independiente por cada uno de los Marcos Normativos expedidos por la CGN.

Con relación al interrogante sobre el dictamen de los estados financieros, se precisa que si la empresa está obligada a tener Revisor Fiscal, los estados financieros deben ir acompañados del respectivo dictamen.

CONCEPTO No. 20172000064961 DEL 17-10-2017

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 para la corrección de errores en el estado de situación financiera de apertura que afectan la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación.

Doctora

LUZ MIRYAM RINCÓN SOTELO

Subgerente Financiera

Empresa de Licores de Cundinamarca- ELC

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500040512, del día 04 de septiembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

La Empresa de Licores de Cundinamarca (en adelante, ELC), con el fin de asegurarse que su información financiera refleje correctamente sus cifras, ha venido realizando el ejercicio de validación de la información financiera de los últimos periodos reportada ante la Contaduría General de la Nación en aplicación del “Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público” (en adelante, Resolución 414 del 2014).

Como resultado de las validaciones y revisiones posteriores, se han identificado algunos aspectos relevantes que dieron lugar a análisis juicioso de las cifras reportadas, encontrando algunos temas importantes, los cuales nos permitimos informar a la Contaduría General de la Nación, con el ánimo de obtener claridad sobre su correcta aplicación y de esta manera realizar las actuaciones internas a que haya lugar para subsanar las inconsistencias identificadas, así:

1. CORRECCIÓN DE ERRORES DE PERIODOS ANTERIORES

Se han identificado errores materiales por el reconocimiento, baja, medición y reclasificación de activos y pasivos en aplicación de la Resolución 414 de 2014; estos errores se evidenciaron en el estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 2015 (en adelante, ESFA), en el cierre del año de transición (2015) y en los reportes trimestrales desde el año 2016 (primer año de aplicación del nuevo marco normativo) y año 2017. Algunas inconsistencias y errores identificados se mencionan a continuación, para lo cual se muestra el antecedente de la situación con el ánimo de tener un mejor entendimiento:

a. Reclasificación errada de la partida “REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO - AJUSTES POR INFLACION”, a la cuenta de ‘IMPACTO POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN”:

La empresa identificó que el monto reportado en la Categoría de Información Contable Publica-Convergencia “Resolución 414” el saldo del rubro “RESERVAS” por valor de \$18.188.531.377 no correspondía a esta clasificación y en su lugar corresponde a los “AJUSTES POR INFLACION” reconocidos en el Régimen de Contabilidad Pública anterior como “REVALORIZACION DEL PATRIMONIO”.

Por este motivo, y teniendo en cuenta que este valor no correspondía a una “RESERVA” sino que por el contrario debió ser ajustada tal y como lo establecida el Instructivo 002 de 2014, en junio de 2017 la Empresa procede a realizar la reclasificación desde la cuenta de “RESERVAS al IMPACTO POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN”, con el fin de reflejar adecuadamente el valor y la presentación en las cuentas correctas. (...)

b. Homologación cuenta 3268 a la cuenta 3225, CIRCULAR EXTERNA 003 DE 2016, Emitida por la CGN:

(...) La empresa para efecto de reportes a la CGN en los Cortes de Septiembre y diciembre del 2016, efectuó la homologación de la cuenta “3268 IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION” a la cuenta “3225 UTILIDADES ACUMULADAS” en las categorías de:

- Información Contable Publica-Convergencia “Resolución 414” e
- Información Contable Publica, “Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.15.

Dado lo anterior, solicitamos nos indiquen si la Empresa aplicó correctamente lo mencionado en el Numeral 2 literal d de la Circular Externa 003 de agosto de 2016, en caso contrario como se subsanaría este error de interpretación.

c. De manera particular, con respecto al pasivo pensional (beneficio pos empleo), en la fecha de transición (1 de enero de 2015) la ELC no contaba con el cálculo actuarial actualizado bajo Resolución 414 de 2014, por tal motivo, en el ESFA se conservaron las cifras al corte 31 de diciembre de 2014, obtenidas bajo el RCP precedente en su momento.

A la fecha de la presente consulta la ELC cuenta con dicho cálculo bajo Resolución 414 de 2014, al corte 31 de diciembre de 2016 y actualizado al trimestre II de 2017 (...)

Teniendo en cuenta lo anterior, agradecemos a la CGN indicarnos si el reconocimiento del cálculo actuarial en el año 2017 debe realizarse en la cuenta patrimonial 328001, como ganancias y pérdidas actuariales, o en su defecto debe reconocerse contra los resultados del periodo.

2. ¿Cuál es la alternativa válida para subsanar las inconsistencias y errores identificados en el Estado de Situación Financiera de Apertura- ESFA de la empresa, retransmisión de este o aplicación de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores?

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

CONSIDERACIONES

PREGUNTA 1 (LITERAL a. y b.)

a) El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene la siguiente cuenta:

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.” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2014 menciona las actividades que deberá realizar la empresa para realizar el estado de situación financiera de apertura, así como los casos en los cuales se podrá afectar la cuenta de Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

b) El numeral 2 de la Circular N° 003 de 2016 establece lo siguiente:

“2. De acuerdo con las inconsistencias observadas en el análisis de la información contable reportada a la Contaduría General de la Nación (CGN), es necesario tener en cuenta las siguientes instrucciones para el reporte de la información:

(...) d. Para realizar el proceso de homologación para el reporte de los cortes de septiembre y diciembre de 2016, el impacto patrimonial registrado en la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, debe homologarse en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.15; separando a nivel auxiliar el valor del impacto patrimonial de los demás conceptos y revelar este valor en las notas específicas a los estados contables.” (...)

PREGUNTA 1 (LITERAL c.) Y PREGUNTA 2

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 y sus modificaciones establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. 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. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. 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.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- 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 fuera de texto)

Por otro lado la Circular Externa N° 003 de 2016 establece lo siguiente:

(...) “g. A partir del corte de septiembre de 2016, la Contaduría General de la Nación (CGN) no otorgará prórrogas a ninguna entidad, para el reporte de las categorías administradas por la CGN, asimismo, una vez cerrado el sistema CHIP no se hará apertura para corrección, retransmisión y retransmisión de la información.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

PREGUNTA 1:

a. El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, solamente se afectará cuando así lo manifieste el Instructivo 002 de 2014, el cual solo tendrá aplicación por una sola vez, por consiguiente, los errores e imprecisiones que se detecten después de la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura deberán ser tratados bajo la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

De acuerdo con lo anterior, el saldo que la entidad clasificó erróneamente en periodos anteriores deberá ser corregido, ajustando la cuenta RESERVAS por el monto correspondiente y afectando como contrapartida la cuenta de RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pues no se podrá afectar la cuenta de IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, independientemente de que sea por una reclasificación entre cuentas de patrimonio.

b. De acuerdo con lo establecido en la Circular Externa N° 003 de 2016, para los reportes homologados de los cortes de septiembre y diciembre del mismo año, la cuenta 3268-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, debió homologarse en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, haciendo la respectiva separación de los conceptos mediante la utilización de auxiliares, además se debe revelar el valor que corresponda a los impactos de la transición en las notas contables. Por lo anterior, la empresa debe verificar si realizó el procedimiento de esta manera, para constatar si tuvo una interpretación adecuada de lo establecido en la circular.

c. La omisión de los valores del cálculo actuarial de los beneficios posempleo, en el estado de situación financiera de apertura, corresponde a un error contable que deberá ser corregido bajo lo establecido en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, razón por la cual, la empresa deberá ajustar la cuenta que corresponda del pasivo de Beneficios a los Empleados que estaba sobreestimada o subestimada, afectando como contrapartida la cuenta de 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE LOS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, toda vez que es un error que no afecta el resultado del periodo, si no el patrimonio, dado que el efecto del ajuste se presenta en el otro resultado integral.

PREGUNTA 2:

Los errores e inconsistencias identificados por la empresa, deberán ser corregidos con base en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, en el periodo en el que se descubran, considerando lo siguiente:

Si el error pertenece al periodo corriente, se deberá ajustar en este mismo periodo antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, afectando el resultado del periodo o el otro resultado integral, de acuerdo con la naturaleza de la partida que se está corrigiendo.

Si el error pertenece a periodos anteriores, como en el caso del ESFA, se deberá ajustar la subcuenta y cuenta del activo, pasivo o patrimonio afectada, y como contrapartida se registrará en la subcuenta y cuenta de resultado de ejercicios anteriores, si el ajuste afectaba el resultado del periodo; o la cuenta de patrimonio correspondiente, si el ajuste se debía presentar en el otro resultado integral. Además, para efectos de presentación, si el error es material la empresa deberá reexpresar de forma retroactiva la información comparativa afectada por el mismo y presentará un estado de situación financiera adicional, al inicio del primer periodo comparativo. Si el error no es material, la empresa no deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa, sin embargo deberá realizar las revelaciones a que haya lugar.

La opción de retransmisión del Estado de Situación Financiera de Apertura no está contemplada por la CGN, de acuerdo con lo establecido en la Circular N° 003 de 2016.

CONCEPTO No. 20172000066091 DEL 19-10-2017

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	Estados financieros a presentar en los periodos intermedios

Doctora

DORA LIGIA BAYONA MOLANO

Revisora Fiscal

E.S.E Hospital Regional de Duitama

Duitama - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500026362, del día 30 de mayo de 2017, en la cual se señala:

“En el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera la E.S.E Hospital Regional de Duitama debe realizar aplicación del marco técnico normativo establecido en la Resolución No. 414 de 2014 “Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorros del publico (Sic)” de acuerdo con la cual el conjunto completo de estados financieros comprende el estado de situación financiera, estado de resultados integrales, estados de cambios en el patrimonio, estado de flujo de efectivo y las notas al final del periodo contable, resaltando ademas (Sic) que se acogió a los plazos indicados en la Resolución No. 663 de 2015. Teniendo en cuenta las situaciones enunciadas y considerando que

al corte 31 de marzo de 2017 debe remitir información al CHIP; solicito de manera atenta se me informe para los periodos intermedios (trimestrales) cuales estados financieros debería emitir el Hospital.”

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 contenida 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 No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

“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... (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, 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, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“1.2. Conjunto completo de estados financieros

5. 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, e) las notas a los estados, y f) un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo cuando la empresa aplique una política contable retroactivamente, cuando realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros para corregir un error o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.”

Ahora bien, la Resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017 “Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, que deban publicarse de conformidad con el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002”, en los siguientes numerales establece:

“1. INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Los informes financieros y contables mensuales que se deben preparar y publicar corresponden a: a) un estado de situación financiera; b) un estado de resultados o un estado del resultado integral, dependiendo del marco normativo que aplique para la elaboración del juego completo de estados financieros; y c) las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Lo anterior, sin perjuicio de la información que se deba reportar a la Contaduría General de la Nación en las condiciones y plazos que establezca esta autoridad de regulación. (...)

En ningún caso, los informes financieros y contables mensuales reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, regulada en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación...” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución No. 706 del 16 de diciembre de 2016 “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación”, establece en los artículos 4, 5, 16, 26 y 30 lo siguiente:

“ARTÍCULO 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA. Se refiere a la información financiera que reportan las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación, respecto a los saldos y movimientos, operaciones recíprocas y variaciones trimestrales significativas.

ARTÍCULO 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA. Son los medios a través de los cuales las entidades públicas reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, que se integran por la agrupación de conceptos y variables, a reportar en el Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones. La categoría está conformada por los siguientes formularios:

- CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS
- CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Adicionalmente, los estados contables de la entidad pública hacen parte de esta categoría.

PARÁGRAFO 1. Los aspectos relacionados con el diligenciamiento de los formularios CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS y CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS 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 versión 2007.13 y sus modificaciones.

PARÁGRAFO 2. El formulario CGN2016_01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS, debe reportarse en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre, teniendo en cuenta las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación.

ARTÍCULO 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades públicas incluidas en el ámbito de aplicación de la presente resolución, reportarán la información de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:

CATEGORIA	FECHA DE CORTE	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA E INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA - CONVERGENCIA	31 DE MARZO	30 DE ABRIL
	30 DE JUNIO	31 DE JULIO
	30 DE SEPTIEMBRE	31 DE OCTUBRE
	31 DE DICIEMBRE	15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA - CONVERGENCIA	1 DE ENERO DE 2018	30 DE ABRIL DE 2018
CONTROL INTERNO CONTABLE Y EVALUACIÓN DEL CONTRO INTERNO CONTABLE	31 DE DICIEMBRE	28 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE
BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO	31 DE MAYO	DIEZ(10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE JUNIO.
	30 DE NOVIEMBRE	DIEZ(10) PRIMEROS DÍAS CALENDARIO DEL MES DE DICIEMBRE.

ARTÍCULO 26º. CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA, HOMOLOGADA. Las Empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública – Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución.

Las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, modificada por la Resolución No. 663 del 30 de diciembre de 2015 reportaran con corte a diciembre de 2016, la Categoría Información Contable Pública aplicando lo señalado en los artículos 4º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5º. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución, y la información homologada de que trata el presente artículo para los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017.

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar 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 y reportados en la categoría Información Contable Pública – Convergencia.

PARÁGRAFO. El proceso de homologación es de los saldos obtenidos en aplicación del marco normativo establecido en la Resolución No. 414 de 2014 y modificaciones, incorporándolos al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones.

ARTÍCULO 30º. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS. A partir del corte de diciembre de 2016, las empresas deberán reportar al final de cada periodo contable el juego completo de estados financieros, que incluye las notas a los estados financieros, en archivo PDF, en la Categoría información Contable Publica – Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para los cortes de diciembre de 2016 y 2017, las empresas deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Publica, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

Las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución No. 414 de 2014, modificada por la Resolución No. 633 del 30 de diciembre de 2015, reportarán con corte a diciembre de 2016 los estados contables básicos, que incluyen las notas a los estados contables, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e información Pública (CHIP), siguiendo las instrucciones que al respecto imparta la Contaduría General de la Nación. Para el corte de diciembre de 2017, deberán reportar los estados financieros de que trata este artículo, en archivo PDF, en la Categoría Información Contable Pública, a través del Sistema Consolidado de Hacienda e Información Pública (CHIP). ” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo al Marco Normativo para Empresas que no cotizan, y que no captan ni administran ahorro del público, el periodo contable es el comprendido entre el 1 de enero

y el 31 de diciembre, durante ese lapso la Empresa medirá los resultados de sus operaciones y generará el juego completo de estados financieros comprendido por el estado de situación financiera, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros, estos deberán ser preparados conforme a los principios de la norma de presentación de estados financieros y revelaciones.

Por su parte, la Empresa deberá preparar y publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social: el estado de situación financiera, el estado del resultado integral, según corresponda, y las notas a los informes financieros y contables mensuales, conforme a la Resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017.

Ahora bien, la Resolución N° 706 de 2016 por la cual se determina la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, establece que las Empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) que se acogieron al cronograma definido en la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 663 del 2015, reportaran a 31 de marzo de 2017, la Categoría Información Contable Pública, homologada al Catálogo general de cuentas anexo a la Resolución N° 139 de 2015, en los respectivos formularios que la Contaduría General de la Nación ha dispuesto para tal fin.

Así mismo, dichas empresas para los cortes de junio, septiembre y diciembre de 2017, deberán presentar la misma información del párrafo anterior, en los siguientes plazos:

CATEGORÍA	FECHA DE CORTE	FECHA LÍMITE DE PRESENTACIÓN
INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	31 DE MARZO 30 DE JUNIO 30 DE SEPTIEMBRE 31 DE DICIEMBRE	30 DE ABRIL 31 DE JULIO 31 DE OCTUBRE 15 DE FEBRERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE

CONCEPTO No. 20172000066171 DEL 19-10-2017

1	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

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	Conservación de los documentos y soportes contables

Señora

CARMENZA ALONSO DÍAZ

Contadora Pública

Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500042692, del 20 de septiembre de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Una empresa pyme que lleva soportes contables de causación impresos a hoy bajo RCP, por actualización de su programa bajo NIIF ¿es necesario imprimir nuevamente los soportes bajo NIIF desde enero y reemplazar los bajo RCP?”

CONSIDERACIONES

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

Es necesario considerar lo dispuesto en la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó lo señalado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, que en el Artículo 4º, señala:

“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)

El Régimen de Contabilidad Pública en las Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, señala:

“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. (...)

9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

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.

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.

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.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31 de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas

específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes”.
(Subrayado fuera del texto)

Por su parte, 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 CGN, en los numerales 3.2 y 3.7, 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. (...)

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. (...)

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

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. (...)

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la resolución N° 414 del 08 de septiembre de 2014 instituye:

“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 establecido 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 término 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)

En complemento, la Resolución N° 663 de 2015 establece:

“ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la resolución 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: (...)

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 financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que 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, a la Contaduría 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 que conforman el régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual se asume el presente pronunciamiento, bajo el entendido que se trata de una entidad del sector público colombiano.

Como estrategia de convergencia de la regulación contable pública hacia Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICS) la CGN emitió tres marcos normativos, a través de las siguientes resoluciones:

- Resolución 743 de 2013 y sus modificatorias, que incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto 2784 de 2012, el cual es aplicable a las empresas que cotizan en el mercado de valores o captan o administran ahorro del público. (Derogada por la Resolución N° 037 de 2017 del 07 de febrero de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público).

- Resolución 414 de 2014 y sus modificatorias, mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, 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 empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público.

- Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, 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 aplicable a Entidades de Gobierno.

Para responder a su inquietud se deberá clasificar la entidad, de acuerdo con su función económica, como: Entidad de gobierno, si la empresa señalada produce bienes o presta servicios en forma gratuita, a precios de no mercado, o a precios económicamente no significativos; Empresa no emisora de valores o que no captan ni administra ahorro del público cuando lleva a cabo actividades industriales, comerciales y de prestación de servicios en condiciones de mercado, cuya fuente principal de financiación sea la venta de bienes o la prestación de servicios, o, como Empresa emisora de valores, o que capta o administran ahorro del público, si accede al mercado bursátil con la colocación de valores, o que captan o administran recursos del público.

Ahora bien, la Resolución N° 414 de 2014 estableció el ámbito de aplicación de estas normas a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del Público e indicó que las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podían optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual debían enviar a la CGN la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Las empresas que enviaron la anterior información debieron aplicar en su totalidad los lineamientos dados en el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, so pena de

los reportes de información que deben realizar a la CGN en las condiciones y plazos que esta haya indicado.

Es propio de la gestión administrativa de cada empresa gestionar todas las acciones y documentos que sean necesarios para soportar apropiadamente los registros contables de las operaciones, transacciones o hechos económicos que impactan los resultados o su situación financiera, todo ello bajo el contexto del Régimen de Contabilidad Pública.

Para efectos de la transición del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Nuevo Marco Normativo, la empresa debe conservar todos los documentos y soportes que respalden las gestiones y hechos económicos en cada una de los períodos de implementación.

En ese sentido, durante el período de transición, la empresa debió seguir utilizando para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente y, de manera simultánea, preparar información financiera de acuerdo al Nuevo Marco Normativo con el objeto de obtener información para ser utilizada únicamente con propósitos comparativos en los nuevos estados financieros en los que se aplicó por primera vez. Por tanto, la empresa tendrá que conservar, sus soportes y documentos contables para todos los efectos legales bajo las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad contenida en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, alternamente, deberá conservar los documentos y libros de contabilidad que soporten los registros contables que dieron lugar al Estado de Situación Financiera de Apertura y los movimientos durante el período de transición de acuerdo a los lineamientos de reconocimiento y medición del Nuevo Marco Normativo.

Ahora bien, a partir del periodo de aplicación, la contabilidad deberá llevarse únicamente y para todos los efectos, sobre la base del Nuevo Marco Normativo, conservando la totalidad de documentos y soportes contables que respalden los registros contables de los hechos económicos.

De conformidad con lo anterior, en ningún caso podrá destruirse los soportes contables que respalden los hechos económicos de la empresa, por el contrario, se deberá conservar los soportes contables junto a los comprobantes de contabilidad de cada hecho económico, así como los documentos idóneos que respalden las gestiones y ajustes realizados para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo.

CONCEPTO No. 20172000066871 DEL 26-10-2017

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	Empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. Aplicación de un único marco normativo sin posibilidad de combinar normas de marcos normativos emitidos por diferentes entes normalizadores. Normas que debe contener el Manual de políticas contables de una empresa sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014. Entidades que deben aplicar los Instructivos N° 001 de 2016 y 001 de 2017.

Doctora

MARÍA STELLA CARVAJAL LOSADA

Profesional Universitario Grado 01, Grupo Vigilancia Fiscal

Contraloría General de la República – Gerencia Colegiada del Cauca

Popayán -Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500018422, del 05 de abril de 2017, en la cual solicita lo siguiente:

“Actualmente realizamos auditoría a la vigencia fiscal 2016 en una empresa mixta de servicios públicos, por parte de la Contraloría General de la República, y en vista que en la página web de la Contaduría General de la Nación no he podido acceder a los documentos completos del nuevo marco normativo contable de la Resolución 414 de 2014, respetuosamente solicito precisar la siguiente información para contar con elementos válidos:

1. La CGN en cuál marco normativo y numerales del marco conceptual ha determinado lo relacionado a “Otras normas” de “Concesiones”?

2. Podrían facilitarme copia del libro que sacó la CGN “MARCO NORMATIVO PARA EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO”?
3. Teniendo en cuenta el marco del punto 1, en el Régimen de Contabilidad Pública sigue aplicando lo establecido en el documento “Procedimientos Contables Versión 2007.13 y anteriores” a partir de enero de 2016?, de acuerdo a lo definido en los Instructivos No. 001 del 1º de febrero de 2016 y 001 del 20 de enero de 2017.
4. Si la ESP no incluyó en su Manual de Políticas Contables los aspectos contenidos en todos los numerales determinados en el Marco Conceptual de la Resolución 414 de 2014, se deduce que aplicarían integralmente como lo determinó la CGN? O en defecto, si mencionó en forma general que aplicarían otra norma no contemplada en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, sería válida su atención si no detallaron políticas sobre su reconocimiento, medición inicial y posterior, baja en cuentas, ni revelaciones?
5. Una entidad mixta prestadora de servicios públicos eléctricos, que le aplica el marco normativo de la Resolución 414 de 2014, puede aplicar normas de otros marcos normativos diferentes, para reconocer, medir y revelar hechos derivados de contratos de gestión y operación que antes del 2014 había firmado con terceros privados para prestar los servicios de generación, distribución y comercialización de energía y para los cuales entregó sus activos en arrendamiento sin transferir totalmente los riesgos ni su propiedad?
6. En efecto, esas normas adicionales tendría que estar previamente establecidas y aprobadas en su Manual de Políticas Contables (en la etapa inicial y de transición), en forma clara y expresa con miras a realizar su medición inicial y posterior, reconocimiento, clasificación, baja en cuentas y revelaciones? Y en caso positivo, cuál sería el criterio normativo al respecto?
7. Y en el evento que durante la etapa de aplicación detectaron errores y adicionaron o modificaron sus políticas contables aprobadas sobre los activos e inversiones, eso tendría efecto retroactivo o prospectivo? Si no se determinó su efecto en las políticas.
8. Frente al hecho que en el marco normativo de la Resolución 414 de 2014 no se establecen parámetros para reconocer hechos en cuentas de orden, pero en el Catálogo General de Cuentas expedido para ese marco sí existen las cuentas de

orden deudoras y acreedoras, es necesario que las empresas definan políticas contables al respecto?

9. La CGN ha establecido algún lineamiento o formato de Estados Financieros de Situación Financiera (apertura e iniciales comparativos) para revelar los saldos re expresados por efectos de ajustes posteriores a su preparación y rendición de información de convergencia? O es válido revelar las situaciones presentadas en las respectivas notas a los Estados Financieros?”

CONSIDERACIONES

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

Consideraciones pregunta N° 3

En el Instructivo N° 001 del 01 de febrero de 2016, que imparte las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2016, se estable:

“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 período contable 2016, para las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 y las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 del 30 de diciembre de 2015 (...)” (Subrayado fuera del texto)

En complemento el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución N° 663 de 2015, indica:

“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 1ª 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 apliquen por primera vez el marco referido. (...)

Período de aplicación: es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Instructivo N° 001 del 20 de enero de 2017 que imparte las instrucciones para el reconocimiento y revelación contable de los activos de menor cuantía en el período contable 2017, establece:

“Mediante el presente instructivo 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 2017 para las Entidades de Gobierno, considerando que mediante la Resolución 693 de 2016 se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, el cual tiene como primer periodo de aplicación el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018”. (Subrayado fuera del texto)

Consideraciones preguntas N° 4, 5 y 6

La resolución N° 414 del 08 de septiembre de 2014 instituye:

“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 establecido en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas.

Parágrafo 1: Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, la entidad solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice en el Comité la modificación a la clasificación, si a ello hay lugar.

Parágrafo 2: Las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podrán optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto 3022 de

2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual allegarán la información que sustente esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término 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)

En la información a revelar en las Notas a los estados financieros, 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, se establece:

“1.3.6.2 Revelaciones

62. La empresa revelará la siguiente información:

(...) b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública”.

Adicionalmente, referente a las políticas contables en 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, se establece:

“Las políticas contables 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 dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ante hechos económicos que no se encuentren regulados en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, (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 empresa 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)

Consideraciones pregunta Nº 7

Sobre las políticas contables, 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 establece:

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

5.1. Políticas contables

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

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables 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 dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la empresa seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)

6. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que en observancia del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público adopte la empresa, se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la empresa registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los

periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

7. El ajuste de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política, de los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se registrará, por lo general, contra las utilidades acumuladas y, para efectos de presentación, se reexpresarán las utilidades acumuladas y la utilidad del ejercicio de los periodos comparativos. Lo anterior, sin perjuicio de que el ajuste se efectúe en otro componente del patrimonio cuando resulte apropiado.

8. Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la empresa aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable (el cual puede ser el inicio del propio periodo corriente) y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado por el cambio.

9. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo corriente por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la empresa ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, es decir, a partir de la fecha en que se cambie la política.

10. El cumplimiento de un requisito será impracticable cuando la empresa no pueda satisfacerlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Así, para un periodo anterior en particular, será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si los efectos de la aplicación retroactiva no son determinables; o si la aplicación retroactiva implica establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo.

11. También será impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente si dicha aplicación requiere estimaciones de valores significativos y si es imposible identificar, objetivamente, en tales estimaciones: a) información que suministre evidencia de las circunstancias existentes en la fecha en que tales valores se reconocieron o midieron o, de la fecha en que la correspondiente información se reveló; y b) información que hubiera estado disponible cuando se autorizó la publicación de los estados financieros de los periodos anteriores. (...)

5.2. Cambios en una estimación contable

14. 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, las obligaciones por beneficios posempleo y las obligaciones por garantías concedidas.

15. 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. (...)

17. 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.

18. 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. (...)

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. 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.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, a continuación se da respuesta a cada de una de las preguntas objeto de esta consulta:

PREGUNTA N° 1

El tema de concesiones para empresas se encuentra desarrollado en el Numeral 3 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE, del Capítulo V OTRAS NORMAS, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

PREGUNTA N° 2

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 y sus modificaciones, impreso por la CGN, ha sido entregado en las diferentes capacitaciones realizadas por este Despacho, de los cuales, a la fecha, no se cuenta con unidades disponibles para ser distribuidos.

No obstante, usted podrá consultar la normativa emitida por este Despacho ingresando a la página web [www. contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co) en las pestañas “Normativa” y “RCP”. En esta última al dar clic en la opción “RCP en convergencia con NIIF – NICSP”, se desplegará los link de los marcos normativos, las normas, los catálogos de cuentas, los procedimientos, las guías de aplicación, la doctrina contable pública, y los listados de las entidades que se encuentran sujetas a los ámbitos de aplicación, no solo de la Resolución N° 414 de 2014 sino también las demás resoluciones emitidas por la CGN.

PREGUNTA N° 3

Los Instructivos N° 001 de 2016 y 001 de 2017 que comprenden los lineamientos para el reconocimiento y revelación contable de la adquisición y depreciación de los activos de menor cuantía para los períodos contables 2016 y 2017, fueron emitidos por la CGN para aquellas entidades que a la fecha de su emisión no se encontraban en el período de aplicación de los Nuevos Marcos Normativos expedidos por la CGN.

Por tanto, a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, no les es aplicable estos instructivos, toda vez que estas entidades debieron iniciar la aplicación del Nuevo Marco Normativo el 01 de enero de 2016.

Así las cosas, las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público deberán dar aplicación a los procedimientos contables emitidos por la CGN basados en el Marco Conceptual y las Normas, anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

PREGUNTA N° 4

Las políticas contables que deben aplicar las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, se encuentran plasmadas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos

Económicos del Marco Normativo, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones. Estas políticas deben ser ampliadas y adaptadas en el Manual de políticas contables, por cada empresa, respecto a sus necesidades y operaciones. No es obligatorio implementar las normas en su totalidad, toda vez que dependerá de las necesidades y operaciones de cada empresa.

Ahora bien, la Resolución N° 414 de 2014 estableció el ámbito de aplicación de estas normas e indicó que las sociedades de economía mixta y las que se asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al 50% e inferior al 90% podían optar por aplicar el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, siempre que participen en condiciones de mercado en competencia con entidades del sector privado, para lo cual debían enviar a la CGN la información que sustentará esta condición y la justificación para aplicar dicho marco normativo en término de costo-beneficio.

Las empresas que enviaron la anterior información deberán aplicar en su totalidad los lineamientos dados en el marco normativo anexo al Decreto N° 3022 de 2013, y enviar los reportes de información que deben realizar a la CGN en las condiciones y plazos que ésta haya indicado.

Por tanto, no es posible realizar combinación de los dos marcos normativos, se deberá dar aplicación a uno u otro, y mediante revelación en las Notas a los Estados financieros, la empresa deberá declarar de forma explícita y sin reservas el cumplimiento del marco normativo adoptado.

El manual de políticas contables debe estar debidamente estructurado de tal manera que se identifique el Marco Normativo adoptado, se describa el objetivo y las características de reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación y revelación de los hechos económicos, entre otros aspectos claves relevantes para el tratamiento contable de las operaciones de la empresa.

PREGUNTAS N° 5 Y 6

Una empresa que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones deberá dar aplicación a los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. No podrá adoptar lineamientos de uno u otro marco normativo.

Como consecuencia de lo anterior, la empresa no podrá establecer en su Manual de Políticas Contables que adoptará el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, y que para casos particulares aplicará normas no contempladas dentro de este marco normativo, toda vez que los manuales de políticas de las entidades no pueden desbordar el marco normativo expedido por la CGN que deba aplicar. Si fruto del análisis y aplicación de las normas expedidas por la CGN se desprende la necesidad de modificar, ampliar o incluir nuevas normas se deberá realizar la solicitud formal a este Despacho, para lo cual allegará la información suficiente y pertinente para el estudio y regulación correspondiente, en caso de ser procedente.

Por su parte, cada contrato de gestión y operación firmado por la empresa con terceros para la prestación de los servicios de generación, distribución y comercialización de energía, y del cual se desprende la entrega de activos en arrendamiento sin transferencia total de riesgos ni de su propiedad, deberá ser analizado por la administración, de tal manera que se realice la clasificación, reconocimiento y medición de acuerdo a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones.

PREGUNTA N° 7

Para efectos de determinar si el cambio o cambios de políticas contables tienen implicaciones retroactiva o prospectiva en la información financiera de la empresa, esta deberá evaluar si dichos cambios obedecen a cambios en el Marco Normativo o a cambios que en observancia del Marco Normativo que le ha correspondido aplicar a la empresa. En ese sentido, si los cambios son fruto de cambios en el Marco Normativo, la norma que efectúe dichos cambios informará sobre las implicaciones que ello conlleve, por su parte, si los cambios que en observancia del Marco Normativo ha adoptado la empresa deberán ser aplicados de manera retroactiva.

Ahora bien, cuando se presente impracticabilidad en la determinación de los efectos derivados de los cambios en las políticas contables, sobre la información financiera comparativa en uno o más períodos anteriores, la empresa aplicará la nueva política contable al periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable. En los casos que sea impracticable determinar el efecto acumulado por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la empresa aplicará la nueva política contable de forma prospectiva.

No obstante, cuando se presente errores en la aplicación de políticas contables para uno o más periodos anteriores, deberán ser corregidos en el momento que sean descubiertos, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y/o patrimonio que se vieron

afectadas por este, en ningún caso afectará el resultado del período en que se haya descubierto el error.

Así las cosas, frente a errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, al periodo más antiguo al que se presente tal información. Cuando lo anterior sea impracticable, la empresa efectuará la reexpresión desde la fecha en la cual sea practicable dicha reexpresión, o de forma prospectiva si no es practicable la reexpresión. No obstante, cuando se trate de errores considerados inmateriales no se requerirá realizar reexpresión retroactiva.

PREGUNTA N° 8

Las Normas sobre activos y pasivos contingentes se encuentran en el capítulo III 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 y sus modificaciones, allí se contempla los parámetros para el reconocimiento y revelación de los mismos. Estas normas deberán ser adoptadas dentro del Manual de políticas contables de la empresa.

PREGUNTA N° 9

Fruto de los cambios en las políticas contables o corrección de errores de periodos anteriores, en los casos en los que se deba realizar reexpresión de saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio, la empresa deberá emitir los nuevos estados financieros con los saldos reexpresados.

Para la presentación de los Estados Financieros, la CGN ha emitido la Guía de Aplicación N° 002, documento que no tiene carácter vinculante pero si ejemplifica, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y podrá tomarse como referente para ejercer juicios profesionales en circunstancias similares. Por tanto, es competencia de la empresa diseñar el formato de presentación del grupo de estados financieros que la misma debe emitir.

CONCEPTO No. 20172000075681 DEL 09-11-2017

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	El saldo final que se debió tomar como saldo inicial al 1° de enero de 2015. Información a dictaminar con aplicación al nuevo marco normativo. Estados Financieros certificados que debe suministrar la empresa para efectos del dictamen contable.

Doctora

BLANCA LUCIA SANCHEZ ARIAS

Contadora

Contraloría General de Risaralda

Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500039352, del día 28 de agosto de 2017, mediante la cual solicita:

“... En mi condición de Contador y a su vez Auditor del Área de Control Fiscal Integrado de la Contraloría General de Risaralda, me permito realizar de manera respetuosa las siguientes consultas, teniendo en cuenta el ejercicio auditor que actualmente se desarrolla a una empresa bajo el ámbito de aplicación de la Resolución 414 de 2014.

Al realizar el ESFA encuentro que el saldo inicial allí establecido fue el saldo final a diciembre de 2014, tal y como lo señala la Resolución 437 de 2015. En él también se observa los ajustes y reclasificaciones por convergencia, así como el saldo ajustado.

Las preguntas puntuales son las siguientes:

1. El saldo ajustado que presenta el ESFA debe ser el saldo inicial al primero de enero de 2015 en el balance de la cuentas, según Resolución 139 de marzo de 2015 y sus modificaciones, pues al revisar los formularios CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_2015 el saldo inicial del trimestre enero – marzo 2015 es el saldo final al 31 de diciembre de 2014, no el obtenido en el ESFA.

2 Según la Resolución No. 437 de agosto 12 de 2015, se establecieron las categorías de información, los formularios de reporte, plazos y requisitos de obligatorio cumplimiento

para el envío de la información a la Contaduría General de la Nación, los cuales se relacionan.

- a. Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA al 1 de enero de 2015.
- b. Información elaborado en aplicación del nuevo marco a reportar en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución 139 del 24 de marzo de 2015 a partir del primer corte del año 2016.
- c. Información elaborado en aplicación del nuevo marco normativo homologada al Catálogo General de Cuentas adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, versión 2007.14 y sus modificaciones, durante el año 2016.

Teniendo en cuenta lo anterior, agradezco se me informe sobre cuál reporte de información Contable CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA o CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS se debe realizar el Dictamen Contable, pues ambos fueron reportados a la Contaduría y al ser revisados se observan diferencias en sus saldos iniciales (Enero) y finales (diciembre).

3. Cuáles son los Estados Financieros certificados que debe suministrar la Entidad para efectos del Dictamen Contable, o puede certificar ambos. (...)"

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

CONSIDERACIONES

“ARTÍCULO 3º. Cronograma. El cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la presente resolución, comprende tres períodos: preparación obligatoria, transición y aplicación.

Período de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente resolución y el 31 de diciembre de 2014. En este período, las empresas darán continuidad a las actividades de preparación para la implementación del marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezcan la CGN y los organismos de inspección, vigilancia y control.

Las empresas presentarán los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria, a la CGN y a los organismos de inspección, vigilancia y control.

Período de transición: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015. Durante este período, las empresas seguirán utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la

Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información de acuerdo con el nuevo marco normativo a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido.

Al 1º de enero de 2015, las empresas prepararán el estado de situación financiera de apertura, que es aquel en el que, por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. Este estado no será divulgado al público ni tendrá efectos legales al momento de su emisión.

Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

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.

ARTÍCULO 4º. Sin perjuicio de lo establecido en la presente resolución, las entidades referidas en el artículo 2º continuarán reportando información en las condiciones y plazos definidos por la Contaduría General de la Nación y seguirán presentando la información requerida por la CGN y por los organismos de inspección, vigilancia y control, en el marco de sus competencias, durante los períodos de preparación obligatoria, de transición y aplicación. (...)”

El Artículo 26º del Capítulo 3 de la Resolución Nº 706 de 2016, relativo a la información homologada a reportar en el Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 26º. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA, HOMOLOGADA. Las empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública - Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus

modificaciones y reportarla en la Categoría Información Contable Pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4°. CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, 5°. FORMULARIOS DE LA CATEGORÍA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA, y 16. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución. (...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar 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 y reportados en la categoría Información Contable Pública - Convergencia." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. De acuerdo con el cronograma de aplicación del marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, el período de transición corresponde al comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2015, exceptuando las empresas que conforman el SGSSS y se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, para lo cual, durante este período, debieron seguir utilizando, para todos los efectos legales, el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Por lo tanto, dichas empresas debieron reportar a la CGN como saldo inicial en el reporte del trimestre enero – marzo de 2015, a través de los formularios CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_2015, el saldo final al 31 de diciembre de 2014 obtenido con aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

A su vez, las empresas señaladas anteriormente debieron reportar el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, elaborado según lo dispuesto en el instructivo N° 002 de 2014, mediante el aplicativo CHIP, en el formulario CGN2015_001_ESFA_CONVERGENCIA, conforme el Artículo 3 de la Resolución N° 437 de 2015, derogada posteriormente por la Resolución N° 706 de 2016.

2. A partir del 1º de enero de 2016, las empresas sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, exceptuando a las empresas que se acogieron al cronograma anexo en la Resolución N° 663 de 2015, debieron llevar la

contabilidad, para todos los efectos legales, bajo el nuevo marco normativo. Por lo tanto, el dictamen contable se debe efectuar sobre los estados financieros con corte al 31 de diciembre de 2016, elaborados conforme a los criterios del nuevo marco normativo, y cuya información debió ser reportada en la categoría información contable pública – convergencia.

Ahora bien, a su vez dichas empresas deben realizar el reporte de la información homologada en Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, únicamente para los cortes al 31 de diciembre de 2016 y 2017, con el propósito de adelantar el proceso de consolidación de la información y dar cumplimiento a la obligación a cargo del Contador General de la Nación, tomando como base los saldos obtenidos en aplicación del nuevo marco normativo, más no deben llevar paralelamente la contabilidad bajo los criterios contemplados en el Régimen de Contabilidad Precedente.

3. Para las empresas señaladas en el párrafo inmediatamente anterior, a partir del periodo de aplicación, comprendido entre el 1º de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016, se deben certificar únicamente los estados financieros elaborados conforme los criterios del Marco Normativo de 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 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000105941 DEL 24-11-2017

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	Instancia para aprobación políticas contables, aprobación ajustes contables por cambio de marco normativo y los que se originan en la corrección de errores después del ESFA

Doctora
 MARTHA YOLIMA PASACHOA MORENO
 Subgerente Corporativa
 Subred Integrada de Servicios de Salud Sur Occidente E.S.E.
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el Nº 20175500045692, del 11 de octubre de 2017, donde solicita concepto sobre el procedimiento para el reconocimiento contable de:

1.- ¿El Manual de Políticas Contables se debe aprobar mediante Acto Administrativo de la Gerencia o Junta Directiva?

2.- ¿Los ajustes contables realizados a los activos y pasivos de la Institución, los cuales afectan la cuenta impactos por la transición al Nuevo Marco Normativo, se deben aprobar por parte de la Junta Directiva?

3.- Los ajustes contables realizados con posterioridad a la entrega del informe contable del primer trimestre de la vigencia 2017, ¿deben afectar la cuenta Impactos por la Transición al Nuevo Marco Normativo o contra la cuenta del patrimonio denominada resultados de ejercicios anteriores?

CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, establece:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. (...)

PARÁGRAFO. El control interno se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal.

Artículo 4º.- Elementos para el Sistema de Control Interno. Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno:

(...)

b. Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;” (Subrayados fuera del texto)

De otro lado, la Resolución N° 193 de 2016, en el párrafo 1 y 2 del Artículo 5º, señala lo siguiente:

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el párrafo 1 del artículo 32 de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modifica la Resolución 414 de 2014, 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. (...).

Parágrafo 2. A partir del 12 de enero de 2018, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación. (Subrayados fuera de texto)

En los numerales 2.1.1, 2.1.2 y 3.2.4 del anexo de la citada Resolución, que contiene el “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable”, se establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

2.1.2. Políticas de operación

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

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

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

Respecto de las funciones asignadas a las Juntas Directivas y gerentes de las Empresas Sociales del Estado, se debe recordar lo señalado por el Decreto N° 1876 del 3 de agosto de 1994 por el cual se reglamentan los artículos 194, 195 y 197 de la Ley N° 100 de 1993, establece:

“Artículo 11º.- Funciones de la Junta Directiva. Sin perjuicio de las funciones asignadas a las Juntas Directivas por ley, Decreto, Ordenanza o Acuerdo u otras disposiciones legales, ésta tendrá las siguientes:

(...)

Aprobar los Manuales de Funciones y Procedimientos, para su posterior adopción por la autoridad competente.

Artículo 12º.- De la denominación de los actos de la Junta Directiva. Los Actos de la Junta Directiva de denominarán acuerdos, se numerarán sucesivamente con indicaciones del día, mes y año en que se expidan y serán suscritos por el Presidente y Secretario de la

misma. De los acuerdo se deberán llevar un archivo consecutivo.” (Subrayados fuera del texto).

Igualmente, el Decreto 139 del 17 de enero de 1996, Por el cual se establecen los requisitos y funciones para los Gerentes de Empresas Sociales del Estado y Directores de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud del sector público y se adiciona el Decreto número 1335 de 1990, prescribe:

“ARTICULO 4o. DE LAS FUNCIONES DEL CARGO DE GERENTE DE EMPRESAS SOCIAL DEL ESTADO Y DE DIRECTOR DE INSTITUCION PRESTADORA DE SERVICIOS DE SALUD PUBLICA DEL PRIMER NIVEL DE ATENCION. Son funciones del Gerente de Empresas Social del Estado y de Director de Institución Prestadora de Servicios de Salud Pública del primer nivel de atención, además de las definidas en la Ley, Ordenanza o Acuerdo, las siguientes:

(...)

10. Organizar el sistema contable y de costos de los servicios y propender por la eficiencia utilización del recurso financiero.

(...)

23. Las demás que establezcan la Ley y los reglamentos y las Juntas Directivas de las Entidades.” (Subrayados fuera del texto)

Ahora bien, la norma de Corrección de errores contenida en el citado nuevo Marco Normativo dispuesto como anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“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 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 sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa 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.

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 de periodos anteriores revelará lo siguiente: 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)

El Catálogo General de Cuentas para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, expedido mediante la Resolución 139 de 2015, describe y señala la dinámica de la cuenta **3226-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES**, así:

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- El valor de las pérdidas o déficit del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción.
- El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.
- El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.
- El valor de los excedentes financieros asignados a la empresa no societaria, cuando así lo disponga la autoridad competente.
- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON:

- El valor de las utilidades o excedentes del ejercicio que se acumulen en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- El valor de las pérdidas o déficit absorbidos mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayados fuera de texto)

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 y sus modificaciones establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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.

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

22. La empresa 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.

23. 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. (...)

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. 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.

27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- 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)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contiene la siguiente cuenta:

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.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, en el numeral 2 la Circular Externa N° 003 de 2016, se establece lo siguiente:

“2. De acuerdo con las inconsistencias observadas en el análisis de la información contable reportada a la Contaduría General de la Nación (CGN), es necesario tener en cuenta las siguientes instrucciones para el reporte de la información:

(...) d. Para realizar el proceso de homologación para el reporte de los cortes de septiembre y diciembre de 2016, el impacto patrimonial registrado en la cuenta 3268-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, debe homologarse en la cuenta 3225- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública versión 2007.15; separando a nivel auxiliar el valor del impacto patrimonial de los demás conceptos y revelar este valor en las notas específicas a los estados contables.”

(...)

g. A partir del corte de septiembre de 2016, la Contaduría General de la Nación (CGN) no otorgará prórrogas a ninguna entidad, para el reporte de las categorías administradas por la CGN, asimismo, una vez cerrado el sistema CHIP no se hará apertura para corrección, retransmisión y retransmisión de la información.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

1.- Aprobación de las políticas contables en las Empresas Sociales del Estado

De conformidad con lo señalado por la Contaduría General de la Nación en el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, "Por la cual se Incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, numeral 2.1.1, las políticas contables deben formalizarse mediante un documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

Ahora bien, en atención a la normatividad vigente que señala las competencias asignadas a las Juntas Directivas de las Empresas Sociales del Estado y de quienes cumplen funciones de gerentes en ese tipo de empresas, se advierte que la responsabilidad de la aprobación de las políticas contables recae sobre el nivel directivo, dentro del cual quedan también contempladas las Juntas Directivas. En consecuencia debe seguirse el siguiente orden, a efectos de determinar la competencia respectiva:

6. Examinarse si dentro de la normatividad superior existe un ordenamiento que defina dicha función. Para el caso de las Empresas Sociales del Estado, ella estaría comprendida dentro de las funciones asignadas a los Gerentes de las ESE del primer nivel de atención, por cuanto así lo dispone el Decreto 139 de 1996; y de las Juntas Directivas en las Empresas de los demás niveles, toda vez que ellas quedan cubiertas por lo dispuesto en el Decreto 1876 de 1994.
7. De no existir norma superior que regule el asunto, deberá examinarse lo estipulado en los estatutos de cada Empresa y actuar de conformidad con lo dispuesto en este.
8. Si no existiere normatividad al respecto, la competencia para aprobar los manuales de políticas contables recae sobre el representante legal o el máximo directivo de la entidad, tal como lo dispone la CGN en el numeral 2.1.1. del anexo a la Resolución N° 193 de 2016.

El medio de aprobación lo debe definir cada entidad, de conformidad con los mecanismos normales mediante los cuales se pronuncia oficialmente la instancia en quien recaiga la responsabilidad, de conformidad con los lineamientos señalados en estas conclusiones.

2.- Competencia para la aprobación de los ajustes contables que se deben reconocer contra la cuenta “Impactos por la transición al Nuevo Marco Normativo”

Adicionalmente a la formulación y aprobación de políticas contables, las entidades contables públicas también deben formular y aprobar políticas de operación contable dispuestas para facilitar la ejecución del proceso contable, las cuales deben asegurar y precisar, entre otros aspectos, la forma como fluye la información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, los mecanismos para garantizar la sostenibilidad del sistema contable y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

El Régimen de Contabilidad Pública no ha predeterminado que los ajustes derivados del cambio normativo deban ser aprobados por una determinada instancia jerárquica. Por tanto, para ello debe examinarse si dentro de los manuales de funciones u operativos se contempla alguna definición al respecto, caso en el cual deberá procederse de

conformidad con lo preceptuado, en caso contrario corresponde a la entidad, en desarrollo de su autonomía administrativa, tomar las decisiones pertinentes.

Por tanto, en desarrollo de la formulación de las políticas operativas, la entidad establecerá directrices, procedimientos, instrucciones, o lineamientos sobre análisis, depuración y seguimiento de cuentas para el mejoramiento y sostenibilidad de la calidad de la información, en donde definirá la instancia sobre la cual recae la competencia para la aprobación de los ajustes contables dependiendo, entre otros aspectos, de su naturaleza, circunstancias que los originan, disponibilidad de documentos soporte y de su materialidad.

3.- Procedimiento para el registro de ajustes a saldos contables a 1º de enero de 2017, que deben efectuarse luego de que se haya presentado oficialmente el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA en las Empresas Sociales del Estado que se acogieron a lo dispuesto en la Resolución N° 663 de 2016.

Una vez haya identificado la presencia de omisiones e inexactitudes en la información financiera revelada en el Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, corresponde a la empresa ordenar los ajustes contables pertinentes en el periodo en el que se descubran, atendiendo para ello lo dispuesto en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

La opción de retransmisión del Estado de Situación Financiera de Apertura no está contemplada por la CGN de acuerdo con lo establecido en la Circular N° 003 de 2016; por tanto, si el error ocurrió en periodos anteriores, la empresa deberá ajustar la subcuenta y cuenta del activo, pasivo o patrimonio afectada, y como contrapartida afectará el patrimonio en la cuenta que representa el saldo por concepto de resultados acumulados de periodos anteriores, si el ajuste afectaba el resultado del periodo en que se produjo el error; o la cuenta de patrimonio correspondiente, si el ajuste se debía presentar en el otro resultado integral.

Cuando el error identificado en el ESFA sea inmaterial se corregirá ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error y no se requerirá su reexpresión retroactiva. En todo caso, el efecto de la corrección de un error en el ESFA, sea material o no material, no se incluirá en el resultado de la vigencia actual.

CONCEPTO No. 20172000107971 DEL 14-12-2017

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	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del público – Decreto 3022 de 2013
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

3	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	Viabilidad de que los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública. Cambio de un marco normativo a otro. Aplicación de un marco normativo que no le corresponde. Doctrina contable aplicable a estas entidades.

Doctor

JOSÉ MIGUEL MENDOZA

Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500048182, del día 30 de octubre de 2017, mediante el cual solicita lo siguiente:

“(…) I. Permanencia

Las resoluciones que la Contaduría General de la Nación ha expedido con los nuevos marcos normativos para el sector público, no contemplan el concepto de permanencia¹ lo que en nuestra opinión obedece a la naturaleza jurídica de las mismas. No obstante, surgen las siguientes inquietudes:

1. Situación: Si una empresa pública o mixta está clasificada en Resolución 37 de 2017 (NIIF PLENAS), pero en un momento dado deja de cumplir los requisitos que se le aplique dicha resolución, como, por ejemplo, si deja de tener valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores:

- ¿Deben hacer el cambio para aplicar resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se cumplan los requisitos para pertenecer a otro grupo deben hacerlo?
- ¿Si deben aplicar otro marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar? y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

2. Situación: Las empresas que no cotizan en el mercado público de valores y que no captan ni administran ahorro del público que optaron por aplicar el marco normativo para PYMES, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014:

- ¿Pueden voluntariamente dejar de aplicar dicho marco normativo y comenzar a aplicar el marco normativo de la resolución 414 de 2014?
- ¿En qué momento después de que se decida pertenecer a grupo Resolución 414 deben hacerlo?
- ¿Si van a cambiar de marco normativo, tienen que elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura —ESFA y cumplir un periodo de transición y aplicación?
- ¿Se debe solicitar permiso o solamente informar y a qué autoridad(es) de supervisión — regulación?

II. Aplicación marco normativo que no corresponde

¹ Entendida como el requerimiento de cumplir tres años aplicando el mismo marco normativo, para luego por cumplimiento de los requisitos legales y por decisión propia cambiar a otro marco normativo.

1. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde dentro del ámbito del Régimen de Contabilidad Pública (Públicos, Resoluciones 037 de 2017 y 414 de 2014)

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como un cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, 'empezar de nuevo', lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

2. Situación: Dentro del proceso de vigilancia a empresas de naturaleza pública prestadoras de servicios públicos domiciliarios, se ha podido establecer que algunas de ellas están aplicando un marco normativo distinto del que les corresponde, pero dentro del ámbito de los marcos técnicos normativos expedidos por Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo (Privados, grupos 1,2 y 3).

Sin perjuicio de las acciones que adelante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la aplicación de un marco normativo errado, nos surgen las siguientes dudas:

- ¿Cómo debería ajustarse la contabilidad para subsanar esta situación?
- ¿Se debe tratar como cambio en políticas contables, estimaciones o corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Se debe iniciar el proceso nuevamente aplicando el marco normativo que corresponde, es decir, 'empezar de nuevo', lo que implica preparar un nuevo estado de situación financiera de apertura y cumplir un periodo de transición y aplicación según el cronograma establecido por cada Resolución?

III. Conceptos y doctrina contable

Situación: La misión de la Contaduría General de la Nación, está enmarcada en la Ley 1753 de 2015 Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 2014-2018, y señala que son 'la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública, con el fin de elaborar el Balance General, orientado a la toma de decisiones de la administración pública general, que contribuye a la gestión de un Estado moderno y transparente'. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, establece lo siguiente:

'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 de texto).

Así, pues, de lo anterior se entendería que, el respeto a la facultades regulatorias incluye también la autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, por lo que se concluye que los conceptos expedidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública no son de aplicación para el sector público, sin embargo, en el proceso de aplicación de los nuevos marcos normativos tanto privados como públicos, esta Superintendencia ha encontrado asuntos que se encuentran ligados a los dos regímenes, por lo tanto, surgen las siguientes preguntas:

- ¿Los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública pueden ser tenidos en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican Régimen de Contabilidad Pública?
- ¿La doctrina expedida por la Contaduría General de la Nación debe ser tenida en cuenta por los preparadores de información financiera que aplican marcos normativos de grupos 1, 2 y 3?
- En caso de que una empresa haya optado por aplicar marco normativo de grupo 2, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución 414 de 2014, ¿debe acatar la doctrina pública o privada?
- Para el caso de los clasificados en Grupo Resolución 37 de 2017, quienes deben aplicar el régimen de contabilidad pública que adoptó el anexo correspondiente a los decretos 2420

de 2015 y sus modificaciones, ¿deben acoger los conceptos del CTCP o la doctrina de la contaduría general de la nación?

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

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) tiene, entre otras, las funciones de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público, así como establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública.

La Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. 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. (...)” (Subrayado fuera del texto)

La NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, establece lo siguiente con respecto a los errores:

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

I. Permanencia

Cuando una empresa clasificada como de aquellas que inicialmente deben aplicar bien sea el marco normativo dispuesto en la Resolución N° 037 de 2017 o en el párrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y que en algún momento dejen de cumplir los requisitos respectivos, efectivamente deben efectuar el cambio para aplicar el marco normativo que corresponda a su nueva condición.

Para efectos de las competencias de la CGN, las empresas incursas en alguna de estas situaciones, deben informar a este organismo, con el propósito que se adelanten los trámites respectivos de clasificación con miras a viabilizar sus reportes contables en la plataforma tecnológica; en tanto que con respecto a otros organismos, deberán atenerse a lo que ellos tengan dispuesto sobre la materia.

Los demás aspectos contemplados en los puntos 1 y 2 de su consulta, serán objeto de revisión a efectos de determinar los ajustes normativos que pudieran requerirse para solventar las situaciones respectivas.

II. Aplicación de un marco normativo que no corresponde

Las empresas que no hayan aplicado correctamente el marco normativo correspondiente a su clasificación, atendiendo a la lista de entidades expedido por la CGN para cada uno de los marcos normativos, no prepararán un nuevo estado de situación financiera de apertura, con un nuevo periodo de transición y aplicación, sino que deberán aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores anexa a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones o la NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones y errores anexa al Decreto N° 2420 de 2015, según corresponda al marco normativo que les sea aplicable.

III. Conceptos y doctrina contable

La CGN es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable, que uniforma, centraliza y consolida la contabilidad pública en el país y por lo tanto, las entidades del Estado deben tener en cuenta únicamente las políticas, principios y normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales expedidas por esta entidad para la preparación de la información contable.

Así mismo, en atención a la sentencia C-487 de 1997 de la Corte Constitucional, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, que incluye tanto empresa que aplican NIIF Pymes, en cumplimiento del parágrafo 2 del artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, como a las empresas bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 37 de 2017. Por lo tanto, la doctrina emitida por la Contaduría, la cual se encuentra dotada de fuerza vinculante, debe ser acogida obligatoriamente por estas empresas del sector descentralizado. No obstante, la CGN tiene como política consultar la doctrina expedida por el CTCP cuando se trate de asuntos en los cuales existe transversalidad en la regulación contable de que trata el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009.

Ahora bien, las empresas privadas que no se encuentre bajo en ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, no deberán tener en cuenta la doctrina expedida por esta entidad de regulación, dado que en este caso la competencia le asiste al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

CONCEPTO No. 20172000108071 DEL 14-12-2017

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	Modificación de la fecha de una factura Emisión de cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de una factura Amparo de las facturas emitidas ante los entes del sector público de salud por el decreto N° 1281 del 2002 Vulneración del principio de devengo cuando se aceptan facturas con fecha de periodos contables anteriores

Doctora
 LUZ ADRIANA PALACIO GARCÍA
 Contadora
 E.S.E. Hospital Santa Mónica
 Dosquebradas - Risaralda

ANTECEDENTES

Apreciada doctora Luz Palacio:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20175500029142, del día 14 de junio de 2017, en la cual se señala:

“HECHO: una entidad pública del sector salud, recibe una factura de un proveedor con fecha de un periodo que ya fue cerrado contablemente dentro de la vigencia.

Se puede solicitar la modificación de la fecha de esta factura? Puede la entidad siendo del sector privado emitir una cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de esa factura? Si esta factura es presentada ante un ente del sector público de salud se puede amparar por el decreto No. 1281 de 2002 artículo 7? El cual cita lo siguiente:

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido

este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.

Es de aclarar que existe un principio universal que se debe cumplir por cada organización o entidad dentro de su sistema contable y es causación o devengo que garantiza el registro oportuno de las operaciones y transacciones dentro de un periodo.

En que (Sic) casos (Sic) vulnerando el principio de causación, se pueden aceptar facturas con fecha de periodos contables anteriores?”

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

CONSIDERACIONES

Pregunta 1, 2 y 4. Modificación de la fecha de una factura, emisión de cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de dicha factura y vulneración del principio de devengo cuando se aceptan facturas con fecha de periodos contables anteriores

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable expedida mediante Resolución Nº 525 de 2016, la cual es transversal a los Marcos Normativos emitidos por la Contaduría General de la Nación, establece:

“3.1 Soportes de contabilidad

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.

(...)

3.4 Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

En los documentos contables no se puede tachar, mutilar, enmendar, eliminar, alterar las denominaciones y cuantías ni adicionar información a la inicialmente establecida en el documento.

Si un soporte de contabilidad debe ser corregido, la entidad debe anular el documento inicial y solicitar al tercero que lo expidió uno nuevo o, en el evento en que sea originado internamente, deberá ser reproducido de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto se haya definido.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, 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.” (Subrayados 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 N° 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“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.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, 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 N° 414 y sus modificaciones, establece:

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 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 sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa 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.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas establece las siguientes descripciones de cuentas:

“3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del excedente acumulado de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución, así como el valor del déficit acumulado no absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...)

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

SE ACREDITA CON:

(...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

Pregunta 3. Amparo de las facturas emitidas ante los entes del sector público de salud por el decreto N° 1281 del 2002

La Ley 1438 de 2011, emitida por el Congreso de Colombia, “Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones”, establece lo siguiente:

“Artículo 56. Pagos a los prestadores de servicios de salud. Las Entidades Promotoras de Salud pagarán los servicios a los prestadores de servicios de salud dentro de los plazos, condiciones, términos y porcentajes que establezca el Gobierno Nacional según el mecanismo de pago, de acuerdo con lo establecido en la Ley 1122 de 2007.

El no pago dentro de los plazos causará intereses moratorios a la tasa establecida para los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

(...)

Las entidades a que se refiere este artículo, deberán establecer mecanismos que permitan la facturación en línea de los servicios de salud, de acuerdo con los estándares que defina el Ministerio de la Protección Social.

También se entienden por recibidas las facturas que hayan sido enviadas por los prestadores de servicios de salud a las Entidades Promotoras de Salud a través de correo certificado, de acuerdo a lo establecido en la Ley 1122 de 2007 (...).

Por su parte, el decreto 1281 de 2002, emitido por el Presidente de la República de Colombia, “Por el cual se expiden las normas que regulan los flujos de caja y la utilización oportuna y eficiente de los recursos del sector salud y su utilización en la prestación”, establece en los siguientes artículos:

“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.

(...)

Las cuentas de cobro, facturas o reclamaciones ante las entidades promotoras de salud, las administradoras del régimen subsidiado, las entidades territoriales y el Fosyga, se deberán presentar a más tardar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la prestación de los servicios o de la ocurrencia del hecho generador de las mismas. Vencido este término no habrá lugar al reconocimiento de intereses, ni otras sanciones pecuniarias.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1, 2 y 4. Modificación de la fecha de una factura, emisión de cuenta de cobro para soportar el cambio de fecha de dicha factura y vulneración del principio de devengo cuando se aceptan facturas con fecha de periodos contables anteriores.

Los hechos económicos deben ser reconocidos cuando surjan los derechos y obligaciones, así mismo, sus registros deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

En este orden de ideas, si bien una empresa puede informar a sus proveedores una fecha límite para la recepción de facturas, ello no la exime de registrar todas las operaciones en el momento en el cual surge la obligación, lo anterior implica que las facturas expedidas en diciembre del respectivo año pueden entregarse en enero del año siguiente sin que la empresa pueda negarse a recibirla y sin estar vulnerando el principio de devengo, pues la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar que ésta quede reconocida en el período contable en que efectivamente ocurrieron los hechos económicos. Así las cosas, no es viable pretender modificar la fecha de una factura.

Si la Empresa omitió el registro de la operación, se configura un error contable el cual deberá ser tratado conforme a la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, razón por la cual el ajuste que deberá adelantar, será mediante la reexpresión retroactiva de la información comparativa para determinar los efectos que genera el error contable en los estados financieros del periodo más antiguo sobre el que se informa. Por su parte, la Empresa deberá realizar el ajuste en el periodo en el que se encontró el error, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3225- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el marco normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

El ajuste indicado en el párrafo anterior, se realizará siempre que el error sea considerado como material. No obstante, para aquellos errores clasificados como no materiales o cuando su reexpresión retroactiva sea considerada impracticable, no se requerirá la reexpresión retroactiva a la que hace referencia el marco normativo, caso en el cual se deberán realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Pregunta 3. Amparo de las facturas emitidas ante los entes del sector público de salud por el decreto N° 1281 del 2002.

Para efectos contables, la Empresa deberá ceñirse a lo indicado en los párrafos anteriores, toda vez que lo prescrito en el decreto 1281 del 2002, artículo 7, aplica solamente para determinar los requerimientos de presentación y pago de la facturación, mas no de su registro contable..

CONCEPTO No. 20172000109931 DEL 19-12-2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro al Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conservación de los documentos y soportes contables

Doctora

LUZ GABRIELA GIRALDO RAMIREZ

Profesional Especializado

Lotería del Quindío

Armenia Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500049242, del 03 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta la siguiente inquietud:

La lotería del Quindío pertenece al régimen de Contabilidad pública, no cotizamos al mercado de valores ni captamos dineros del público, nuestro marco se encuentra regulado en la resolución 414 de 2014.

En ese orden de ideas, la lotería del Quindío, se encuentra realizando informe tanto en norma precedente como NIIF.

Cuales soportes contables se deben tener impresos los de norma precedente o de NIIF?

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 525 de 2016 que incorpora como parte Integral del Régimen de Contabilidad Pública, la norma de El Proceso Contable y Sistema Documental Contable, en su artículo 1º. Numerales 3 y 4 establece:

3. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

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

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

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

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

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 pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

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.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

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

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

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de

igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó.

De acuerdo con el sistema de gestión documental implementado por la entidad, los comprobantes de contabilidad pueden tener, o no, anexos los soportes. Se entiende como sistema de gestión documental el conjunto de actividades administrativas y técnicas tendientes a la planificación, manejo y organización de la documentación producida y recibida por las entidades, desde su origen hasta su destino final, con el objeto de facilitar su utilización y conservación.

En los comprobantes de contabilidad se debe hacer una referencia a los soportes que sustentan la transacción, con independencia de que estos se adjunten o no a dichos comprobantes.

3.3 Libros de contabilidad. Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

3.3.1 Libros principales

Los libros principales sintetizan información sobre los recursos, obligaciones, ingresos, costos y gastos de una entidad y resumen las operaciones llevadas a cabo durante un periodo contable determinado. Los libros principales son: el libro diario y el libro mayor.

3.3.1.1 Libro diario

El libro diario registra cronológicamente los movimientos diarios de cada una de las cuentas afectadas. En este libro se debe identificar como mínimo: la fecha a la cual corresponde el movimiento de la cuenta, el código y la denominación de la cuenta y el movimiento diario débito y crédito de la partida contable.

Los movimientos débitos y créditos de las cuentas del libro diario deben ser producto de las afectaciones contables realizadas por medio de los comprobantes de contabilidad. De

esta forma, no puede existir registro en el libro diario que no tenga vinculado un comprobante de contabilidad y este a su vez debe tener un soporte de contabilidad.

3.3.1.2 Libro mayor

El libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas. En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario.

3.3.2 Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

3.4 Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

En los documentos contables no se puede tachar, mutilar, enmendar, eliminar, alterar las denominaciones y cuantías ni adicionar información a la inicialmente establecida en el documento.

Si un soporte de contabilidad debe ser corregido, la entidad debe anular el documento inicial y solicitar al tercero que lo expidió uno nuevo o, en el evento en que sea originado internamente, deberá ser reproducido de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto se haya definido.

Tratándose de comprobantes y libros de contabilidad, está prohibido alterar el orden cronológico en que se presentan los hechos económicos. En los comprobantes de contabilidad, los errores se corrigen por medio de un nuevo comprobante, ajustando las partidas afectadas; en este caso, los asientos contables que se realicen en los libros auxiliares deben reflejar los movimientos correspondientes producto del ajuste efectuado.

Cuando la captura y procesamiento de datos se lleve a cabo en forma manual, la corrección de errores en los libros se debe hacer anulando el folio o el asiento contable, según corresponda, y realizando la anotación respectiva. En este evento, se debe indicar la causa, la fecha de la anulación del folio o asiento y el nombre y firma del funcionario que autoriza la anulación.

4 CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

4.1 Medios y tiempo de conservación. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental. El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.

4.2 Pérdida y reconstrucción de documentos. Cuando se presente la pérdida de soportes, comprobantes o libros de contabilidad, deberá activarse el plan de contingencia y de continuidad establecido por la entidad, en desarrollo del sistema de gestión de calidad y administración del riesgo. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

En todo caso, deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, partiendo de los estados financieros más recientes reportados a las diferentes instancias, los informes de terceros, la información archivada en medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, y demás información que se considere pertinente.

La Resolución N° 706 de 2016 por la cual se establece la información a reportar los requisitos y plazos de envío a la Contaduría General de la Nación en su artículo 26 establece:

Artículo 26 CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PÚBLICA – CONVERGENCIA, HOMOLOGADA. Las Empresas deberán reportar la categoría Información Contable Pública – Convergencia, homologada al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones y reportarla en la Categoría Información contable pública, para el corte 31 de diciembre de 2016 y en los cortes de marzo, junio, septiembre y diciembre de 2017, aplicando lo señalado en los artículos 4° CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PUBLICA, 5° FORMULARIOS DE LA CATEGORIA INFORMACION CONTABLE PUBLICA Y 16°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACION A LA CONTADURIA GENERAL DE LA NACION.
(...)

El propósito del reporte de la información homologada al Catálogo General de Cuentas (CGC) versión 2007.15 y sus modificaciones, es ejecutar 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 y reportados en la categoría Información Contable Pública – Convergencia.

PARAGRAFO. El proceso de homologación es el de los saldos obtenidos en aplicación del marco normativo establecido en la Resolución N° 414 de 2014 y modificaciones, incorporándolos al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones

La Resolución N° 663 de 2015 establece:

“ARTÍCULO 2º. Modifíquese el artículo 3º de la resolución 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: (...)

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 toso los efectos legales, el Plan general de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. De manera simultánea, prepararán información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el marco referido. (...)

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 del texto)

CONCLUSIONES

A partir del periodo de aplicación, la contabilidad deberá llevarse únicamente y para todos los efectos, sobre la base del Nuevo Marco Normativo, conservando la totalidad de documentos y soportes contables que respalden los registros contables de los hechos económicos.

De conformidad con lo anterior, en ningún caso podrá destruirse los soportes contables que respalden los hechos económicos de la empresa, por el contrario, se deberán conservar junto a los comprobantes de contabilidad de cada hecho económico, así como los documentos idóneos que respalden las gestiones y ajustes realizados para efectos de transición al Nuevo Marco Normativo.

Ahora bien, con respecto de la presentación de reportes la Empresa presentará la información a nivel de Reporte de acuerdo a lo establecido en la Resolución N° 706 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, sin que ello conlleve a la ejecución de un proceso contable alterno, pues se trata solamente de un reporte de los saldos contables elaborados bajo el marco normativo anexo a la Resolución N° 414 de 2014, homologado al Catálogo General de Cuentas versión 2007.15 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20172000110441 DEL 20-12-2017

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 normativo contable utilizado para distribuir utilidades del año 2016

Doctora:
SANDRA BOLAÑOS
Jefe Financiera
Sociedad Hotelera Tequendama S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2017550002862, del 26 de enero de 2017, mediante la cual se solicita conceptuar bajo qué Marco normativo contable la Sociedad debe distribuir sus utilidades del año 2016.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 3° de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones establece que el periodo de aplicación para las empresas que no se acogieron a lo dispuesto en su parágrafo 1, es el siguiente:

“Período de aplicación: Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2016. En este período, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo.

A 31 de diciembre de 2016, las empresas presentarán los primeros estados financieros comparativos con sus respectivas notas bajo el nuevo marco normativo, así:

- a. Estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 31 de diciembre de 2015 y con el del 1 de enero de 2015.
- b. Estado de resultado integral del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- c. Estado de cambios en el patrimonio del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, comparado con el del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- d. 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 de texto)

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado, se concluye lo siguiente:

El artículo 3º de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones estableció que a partir del 1º de enero de 2016, las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público que no se acogieron a lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo en mención, deben llevar su contabilidad para todos los efectos, bajo el nuevo marco normativo, lo cual incluye la determinación de las utilidades a distribuir.

Por otra parte, es necesario recordar que no está dentro de las competencias de la CGN pronunciarse respecto de las decisiones sobre la distribución de las utilidades de las empresas del ámbito de aplicación de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, toda vez que es competencia de la Junta Directiva realizar el análisis respectivo de los resultados y demás condiciones financieras de la empresa para preparar el proyecto de distribución de utilidades, el cual debe ser presentado a la Asamblea General de Accionistas para su consideración y aprobación.

CONCEPTO No. 20172000111301 DEL 21-12 -2017

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no capta ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia decretos reglamentarios 1282 de 2002 y 1914 de 2003.

Doctora

DEYANID PEÑA VARELA

Asesor Control Interno

E.S.P. Empresa de Servicios Públicos de Chiquinquirá – EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P.

Chiquinquirá - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20175500050422, del 15 de noviembre de 2017, en la cual manifiesta lo siguiente:

“El presente tiene por objeto solicitar concepto sobre si se encuentra vigente el decreto reglamentario 1282 de 2002. “Por el cual se reglamenta la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001, sobre el saneamiento contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones”. Y si se aplica para la empresa de servicios públicos EMPOCHIQUINQUIRÁ E.S.P., modificado parcialmente por el decreto 1914 del 10 de julio de 2003. “Por el cual se reglamente parcialmente la Ley 716 del 24 de diciembre de 2001 sobre el saneamiento contable en el sector público y se dictan otras disposiciones”.

El artículo 7º del decreto 1914 de 2003, señala:

Artículo 7º. Control interno contable. El representante legal y el máximo organismo colegiado de dirección, según sea la entidad pública que se trate, serán responsables de adelantar las gestiones necesarias que conduzcan a garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna.

Los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, en el contexto de lo establecido por la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar cuatrimestralmente, según lo dispuesto por el Contador General, la implementación del control interno contable necesario para mantener la calidad de la información financiera, económica y social del ente público, que haga sostenible el proceso de saneamiento contable efectuado”.

Por lo anterior, mi pregunta va encaminada a ¿está actualmente la obligación de realizar la evaluación de la cual trata el artículo 7º del decreto 1914 de 2003.

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

CONSIDERACIONES

El Congreso de Colombia el 24 de diciembre de 2001 expidió la Ley 716, “

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”.

Artículo 3º. Gestión administrativa. Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración.

Artículo 4º. Depuración de saldos contables. Las entidades públicas depurarán los valores contables que resulten de la actuación anterior, cuando corresponda a alguna de las siguientes condiciones:

- a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad;
- b) Los derechos u obligaciones que no obstante su existencia no es posible ejercer los derechos por jurisdicción coactiva;
- c) Que correspondan a derechos u obligaciones con una antigüedad tal que no es posible ejercer su exigibilidad, por cuanto operan los fenómenos de prescripción o caducidad;
- d) Los derechos u obligaciones que carecen de documentos soportes idóneos que permitan adelantar los procedimientos pertinentes para su cobro o pago;
- e) Cuando no haya sido posible legalmente imputarle a persona alguna el valor por pérdida de los bienes o derechos;
- f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate.

La ley 716 de 2001 fue reglamentada por decreto 1282 de 2002 y parcialmente por el decreto 1914 de 2003, respectivamente.

La Ley 901 de 2004 en su artículo 1º, establece:

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.

Por otra parte, el artículo 79º de la Ley 998 de 2005, señala:

Artículo 79º. Modifíquese los artículos 1 y 11 de la Ley 901 de 2004 los cuales quedarán así:

ARTÍCULO 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.

ARTÍCULO 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.

Artículo declarado INEXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-457 de 2006, por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política.

Por otra parte, los artículos 1º, 3º y 5º con sus párrafos 1 y 2, respectivamente, de la Resolución 193 del 05 de mayo de 2017, rezan:

ARTÍCULO 1º. Incorpórese, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, con el fin de medir la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera de las entidades públicas y garantizar, razonablemente, la producción de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable quedará como se indica en el anexo de la presente Resolución.

ARTÍCULO 3º. El jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, tendrá la responsabilidad de evaluar la efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera de la entidad, con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, definidas en el marco conceptual del marco normativo que le sea aplicable a la entidad. De igual modo, producto de la aplicación del instrumento

de evaluación, deberá reportar a la Contaduría General de la Nación el Informe anual de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina este organismo de regulación contable.

El control interno contable deberá guardar concordancia con el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014 (adoptado mediante el Decreto 943 de 2014) y se evaluará observando el procedimiento anexo a esta 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:

Empresas. Las empresas bajo el ámbito de la Resolución 743 de 2013, y sus modificaciones, y de la Resolución 414 de 2014, y sus modificaciones, implementarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a esta Resolución, entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2016. Asimismo, presentarán el primer informe anual de evaluación del control interno contable, de acuerdo con este Procedimiento, en el año 2017, en la fecha que defina la Contaduría General de la Nación.(...). (Subrayado fuera del texto).

Parágrafo 1. Las empresas que conforman el Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), que optaron por aplicar el cronograma previsto en el parágrafo 1 del artículo 3º de la Resolución 663 de 2015, por la cual se modificó la Resolución 414 de 2014, 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.

Parágrafo 2. A partir del 1º de enero de 2018, todas las entidades públicas aplicarán el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la presente Resolución, y presentarán el informe de evaluación del control interno contable, en la fecha y condiciones que defina la Contaduría General de la Nación.

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece:

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la Ley 901 de 2004 en su artículo 1º prorrogó la Ley 716 de 2001 de saneamiento contable hasta el 31 diciembre de 2005 y posteriormente fue prorrogada por el artículo 79 de la Ley 998 de 2005 hasta el 31 de diciembre de 2006 y finalmente la sentencia C-457 del 07 de junio de 2006 declara inexigible el artículo 79 por violación al principio de unidad de materia, se entiende que la Ley 716 de 2001 quedo sin vigencia, al igual que los decretos reglamentarios 1282 de 2002 y 1914 de 2003.

Por lo tanto, para los efectos relacionados con el control interno contable, la empresa debe aplicar lo establecido en la Resolución No. 193 de 2016 y su anexo, mediante el cual se expide el Procedimiento para la evaluación de control interno contable. En consecuencia, corresponde a los Jefes de las Oficinas de Control Interno presentar el informe anual de la evaluación del Control Interno Contable de que trata el Artículo 5º de dicha Resolución.

CONCEPTO No. 20172000115631 DEL 29-12 -2017		
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 para dar de baja bienes obsoletos no incluidos en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA).

Doctor

FABIÁN SARAVIDA DAZA

Asesor Control Interno

E.S.E. Hospital Integrado de Sabana de Torres

Sabana de Torres - Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2017550005189-2, del día 24 de noviembre de 2017, en la cual indica:

“... en el momento tenemos una serie de bienes que se ubicaron en un sitio antiguo de la institución, estos bienes son computadores, impresoras, fax, teléfonos, aires acondicionados convencionales, equipos radios, antenas, estantes metálicos y varios

artículos que de acuerdo a su vida útil ya cumplieron su ciclo y por ende se encuentran en este sitio.

En el 2015 se realizó un avalúo de los bienes que se encontraban en la institución, sin embargo, estos bienes obsoletos no se incluyeron en ese avalúo, solamente una planta eléctrica nada más fue la que se incluyó, ahora es necesario realizar la baja de estos bienes y en realidad queremos saber si no se tienen avaluados estos artículos como podemos salir de ellos...”

Mediante comunicación telefónica con el consultante, se aclara que los bienes ya habían sido dados de baja contablemente, desde antes de la fecha en que debía estructurarse el ESFA, y que por lo tanto estos no quedaron incorporados en este estado financiero.

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

CONSIDERACIONES

El Instructivo número 002 de 2014, emitido por la CGN, indica las principales actividades que realiza la entidad, así como los criterios que debe evaluar y considerar para el reconocimiento de las diferentes partidas, 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, tomando como referente las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos. Así mismo indica que la aplicación del instructivo se hará por una sola vez, para el periodo de transición y el primer periodo de aplicación.

CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se concluye, que si los bienes a que hace referencia la consulta, en el momento de realizar la aplicación del Instructivo número 002 de 2014, no cumplían con los criterios definidos por la entidad para el reconocimiento como activos para ser incluidos en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), situación que aún perdura, no requieren darse de baja en la contabilidad de la entidad, puesto que no se encuentran registrados y por tanto no forman parte del estado de situación financiera.

La disposición de tales bienes, es un asunto de orden administrativo y jurídico que bajo las circunstancias planteadas en la consulta, no implica que estos deban estar reconocidos como activos.

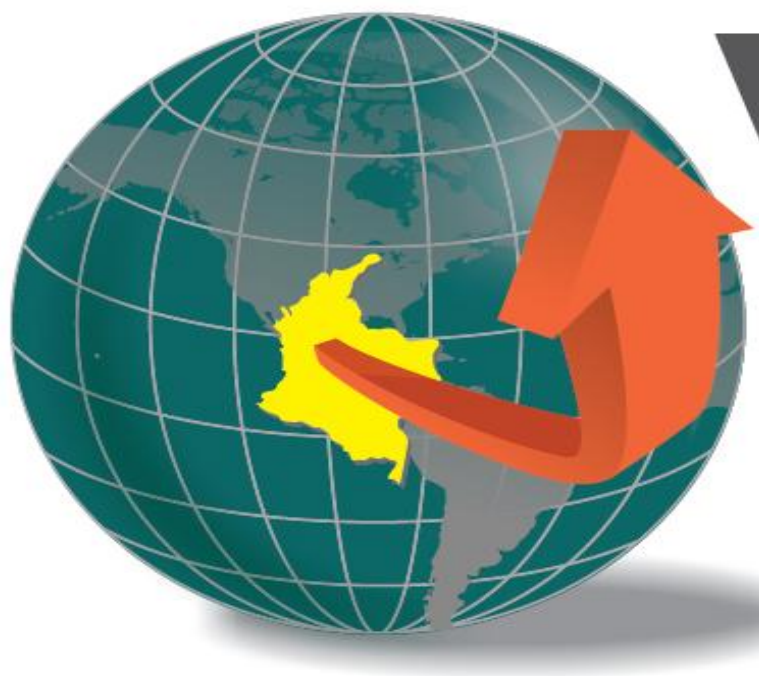
Ver otro concepto relacionado en esta clasificación

Concepto No. 20172000010481 del 01-03-2017
20172000013371 del 03-03-2017
20172000025541 del 04-05-2017
20172000025741 del 05-05-2017
20172000027131 del 17-05-2017
20172000036171 del 06-07-2017
20172000043811 del 02-08-2017
20172000062251 del 26-09-2017
20172000063891 del 09-10-2017
20172000064691 del 13-10-2017
20172000066081 del 19-10-2017
20172000097891 del 10-11-2017
20172000098961 del 14-11-2017
20172000106251 del 29-11-2017
20172000107731 del 13-12-2017

Capítulo 4

Marco Normativo

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público – Régimen de Excepción



4. MARCO NORMATIVO – EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO – RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

Capítulo 5

Marco Normativo

Entidades de Gobierno



5. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES DE GOBIERNO– RES. 533 DE 2015

Capítulo 6

Marco Normativo

Entidades en Liquidación



6. MARCO NORMATIVO –ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN